

IMPLICACIONES EN LA TEORIA CONTABLE DE LAS
NORMAS FISCALES PARA TRATAR LA INFLACION

MARTHA EUGENIA AVILA MORALES

LUZ MARINA FERRER PALOMINO

ROCIO LOPEZ BELTRAN

BUCARAMANGA

UNIVERSIDAD SANTO TOMAS DE AQUINO

FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA

1992

IMPLICACIONES EN LA TEORIA CONTABLE DE LAS
NORMAS FISCALES PARA TRATAR LA INFLACION

MARTHA EUGENIA AVILA MORALES

LUZ MARINA FERRER PALOMINO

ROCIO LOPEZ BELTRAN

Proyecto de grado presentado como
requisito para optar al título de
Contador Público.

Director: Dr. OSCAR HORACIO TORRES

BUCARAMANGA

UNIVERSIDAD SANTO TOMAS DE AQUINO

FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA

1992

Nota de Aceptación

Presidente del Jurado

Jurado

Jurado

Bucaramanga, Noviembre 9 de 1992

AGRADECIMIENTOS

Los autores expresan sus agradecimientos:

- A1 Doctor OSCAR HORACIO TORRES, Director del Proyecto de Grado.
- A la Doctora GLORIA CORREDOR, Directora de Metodología del Proyecto.
- A la Doctora ELIZABETH LOZANO, Directora de Metodología del Anteproyecto.
- A1 Doctor ROBERTO PLATA GOMEZ, Decano de la Facultad de Contaduría Pública.
- A Todos los profesores y personas que nos colaboraron de una u otra forma para la realización de este proyecto.

DEDICATORIA

A Mis Padres y Hermanos

MARTHA EUGENIA AVILA

DEDICATORIA

A Mis Padres y Hermanos

LUZ MARINA FERRER

DEDICATORIA

A Mis Padres y Hermanos

ROCIO LOPEZ BELTRAN

ADVERTENCIA

"Ni la Universidad, ni el Jurado de Grado serán responsables de las ideas expuestas por los graduandos".

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCION	1
1. MARCO TEORICO	5
1.1. ENFOQUE EPISTEMOLOGICO	5
1.2. ENFOQUE LEGAL	14
1.3. ENFOQUE SOCIAL	22
2. METODOLOGIA	26
2.1. POBLACION Y MUESTRA REPRESENTATIVA	27
2.2. INSTRUMENTO DE RECOLECCION DE INFORMACION	27
2.3. PLAN DE ANALISIS DE LA INFORMACION	33
2.3.1. Recopilación y tabulación de datos	33
2.3.2. Representación gráfica y análisis de información	33
2.3.3. Diagnóstico	33
3. DISEÑO	42
3.1. LA CONTABILIDAD COMO CIENCIA	42
3.2. LA CONTABILIDAD COMO CIENCIA SOCIAL	61
3.2.1. Enfoque Práctico	89
3.2.2. Enfoque Deductivo	90
3.2.3. Enfoque Inductivo	92
3.2.4. Enfoque Etico	94

3.2.5. Enfoque Sociológico	95
3.3. IMPLICACIONES DE LAS NORMAS FISCALES EN LA TEORIA CONTABLE. PARA TRATAR LA INFLACION	108
3.3.1. Ubicación del derecho tributario	111
3.3.2. Relación del derecho tributario con el derecho comercial	112
3.3.3. Relación del Derecho Comercial y Tributario con la Contabilidad	113
3.3.4. Efectos de la inflación sobre la contabilidad	115
3.3.4.1. Heterogeneidad de las partidas de los estados financieros	116
3.3.4.2. El no reconocimiento del resultado por exposición a la inflación en los estados financieros	116
3.3.5. Antecedentes de los ajustes por inflación para fines fiscales	117
3.3.6. Análisis sobre el tecnicismo o la cientificidad en la aplicación de las normas contables y fiscales sobre ajustes por inflación	122
3.3.7. Ajustes de los activos movibles	123
3.3.8. Determinación costo de ventas	125
3.3.9. Valuación de inventarios	125
3.3.10. Distribución del ajuste a las Compras e Inventario	127
3.3.11. Ajustes a los otros activos	132
3.3.12. Depreciaciones	135
3.3.13. Acciones y aportes	138
3.3.14. Papeles de renta fija	139
3.3.15. Cargos diferidos	140

3.3.15. Cargos diferidos	140
3.3.16. Ajuste a los pasivos	141
3.3.17. Ajustes al patrimonio	141
3.3.18. Ajustes en las cuentas de resultado	142
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	144
GLOSARIO	146
BIBLIOGRAFIA	149

LISTA DE TABLAS

TABLA 1.	Recopilación de datos	34
TABLA 2.	Escalas de medición contable	101

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1. ENFOQUES	6
FIGURA 2. SE HA LOGRADO EL PROCESO PARA DEMOSTRAR QUE LA CONTABILIDAD ES UNA CIENCIA	35
FIGURA 3. LA CONTABILIDAD ES DISCIPLINA SOCIAL?	36
FIGURA 4. EMPLEA LA CONTABILIDAD LA INVESTIGACION EMPIRICA?	37
FIGURA 5. ESTA DE ACUERDO CON EL SIGUIENTE ITINERARIO LOGICO-DEDUCTIVO PARA DEFINIR LA TEORIA CONTABLE	38
FIGURA 6. EXISTE DIFERENCIA ENTRE REGULACION CONTABLE Y TEORIA CONTABLE?	39
FIGURA 7. CREE USTED SE HA PRESENTADO TRAUMAS EN EL ENFOQUE "CONTABILIDAD COMO CIENCIA" FRENTE A LOS AJUSTES INTEGRALES POR INFLACION?	40
FIGURA 8. EN SU OPINION SON POSITIVOS O NEGATIVOS LOS EFECTOS QUE TIENEN LOS AJUSTES POR INFLACION, EN LA TEORIA CONTABLE	41

LISTA DE ANEXOS

ANEXO 1. ENCUESTA	151
-------------------	-----

INTRODUCCION

El estudio de la contabilidad ha evolucionado en el mundo junto con las teorías del conocimiento, generando en su largo transcurrir un sinnúmero de protoideas en relación con el tratamiento que se debe dar al objeto del conocimiento contable.

La fuente de esta evolución la han constituido requerimientos de los usuarios a través del tiempo. En los primeros estudios sobre el objeto contable, primaba el determinar la situación patrimonial del propietario; actividad que se preocupa del registro de las transacciones. Posteriormente, la preocupación consistía en determinar la utilidad real, buscando a través de la base de medición, el registro del excedente de capital aportado. En los últimos treinta años, la tendencia es justificar la contabilidad como una herramienta con capacidad predictiva a través de la presentación de información financiera que identifique el comportamiento individual del usuario y el comportamiento del mercado.

Como resultado de todas estas inquietudes sobre el objeto contable, la profesión se encuentra con un nuevo enfoque de investigación denominado Nueva Investigación Empírica; que recoge las tendencias actuales en relación con los principios de contabilidad, acudiendo a las teorías económicas basadas en la eficiencia y en las fuerzas del mercado, manejando la tesis del análisis circulatorio de la contabilidad.

La contabilidad tradicionalmente ha sido utilizada por el Estado colombiano como su más confiable herramienta en la fijación de los impuestos. Esta práctica normativa por parte del gobierno de turno genera una aguda discusión dentro del gremio de contadores, quienes se cuestionan si las normas contables las debe promulgar el Estado o los contadores, al mismo tiempo la práctica contable está cargada de dogmatismo, empirismo y dominada por actividades rutinarias en el registro por partida doble de las transacciones comerciales, existiendo opiniones encontradas en cuanto a si la contabilidad es una ciencia o una técnica. Estas discusiones surgen en la actualidad dentro de las aulas universitarias y es tema de encuentros profesionales.

Mediante los decretos 2686/88, 2687/88, 1744, 2911 y 2912

de 1991, el gobierno ajusta la información fiscal y contable para tratar el fenómeno de la inflación, trayendo consigo elementos perturbadores de la ciencia contable; como son mantener información a costo histórico y ajustar a la inflación, crear alternativas de ajuste mensual o anual con los diferentes resultados, teniendo como inicio los activos y pasivos no monetarios, los ingresos, costos, gastos y determinar una utilidad contable y otra para efectos fiscales.

Con la aplicación de estas normas se plantean cambios en los principios de la contabilidad, lo cual induce a que se realicen investigaciones y estudios originando nuevos paradigmas de la ciencia, que vienen a cambiar el entorno contable de algunos principios como el del costo y sobreestimación de utilidades, entre otros, para el desarrollo de nuevas teorías contables.

El objetivo del proyecto es determinar las implicaciones en la teoría contable de las normas fiscales para tratar la inflación.

El presente estudio se desarrollará a nivel de las connotaciones científicas que se presentan en la

contabilidad y sus implicaciones en el campo juridico colombiano.

1. MARCO TEORICO

Con el fin de establecer una solución fundamentada en la situación problemática que se planteó en la introducción, se extractaron los aspectos relacionados con el tema, distribuyéndose dicha información en los enfoques descritos en la figura No.1 . los cuales hacen referencia a la parte epistemológica legal y social, permitiendo adquirir una noción clara de la investigación a realizar.

1.1. ENFOQUE EPISTEMOLOGICO

Estudiar los problemas relacionados con el conocimiento y la lógica de la contabilidad es oficio de una rama de la filosofía denominada Epistemología o Teoría del Conocimiento.

Ubicar la contabilidad dentro del contexto teórico de las Ciencias Sociales, obliga a enfrentar el tradicional enfoque técnico que la práctica ha impuesto con la científicidad que ha reclamado para sí la formación del Contador.

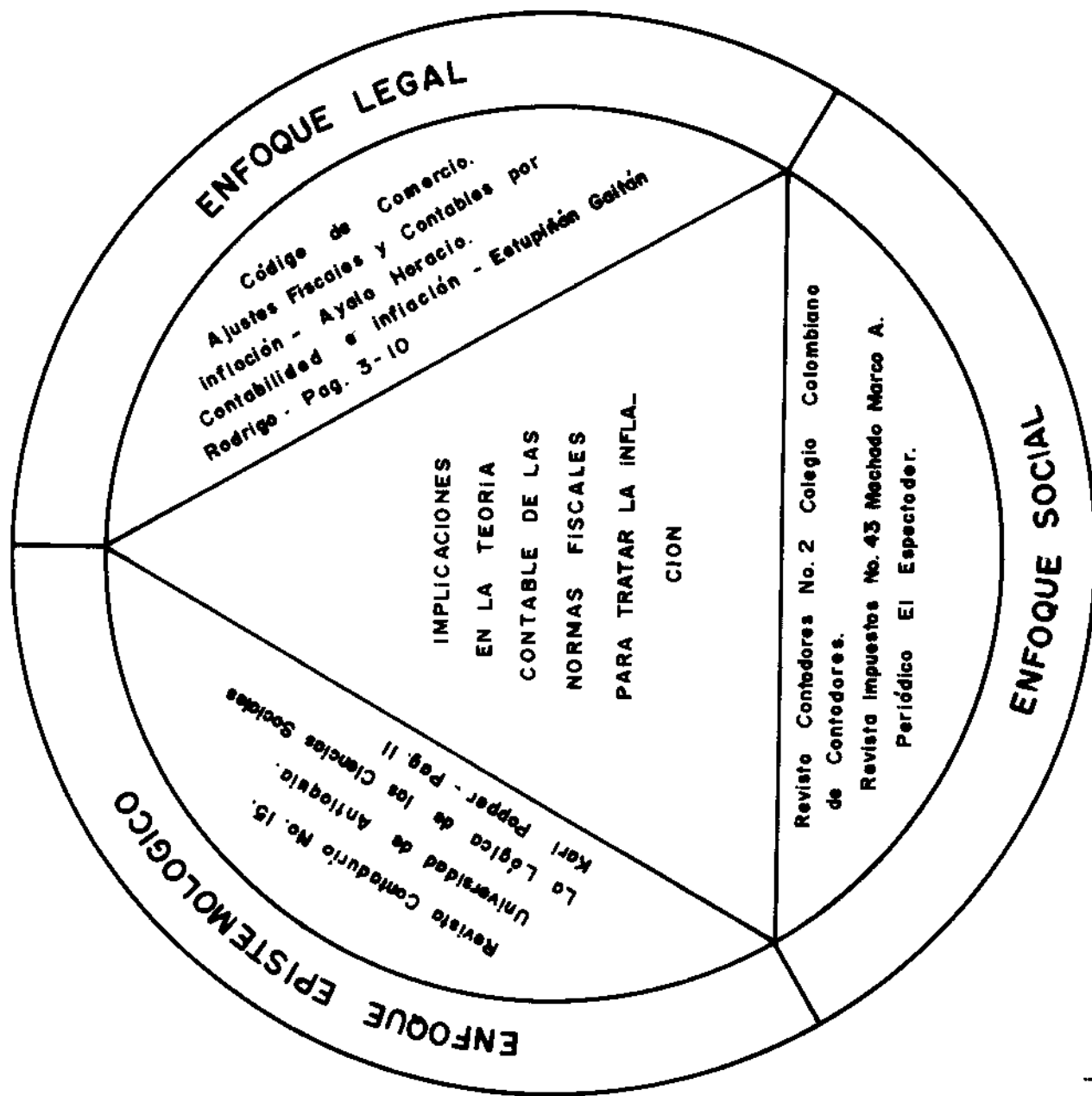


FIGURA No. 1

Para empezar a concretar los anteriores supuestos, se plantea de inmediato las siguientes preguntas: ¿Qué es ciencia?, ¿Qué son las Ciencias Sociales?, ¿Qué es Conocimiento?, ¿Es la Contabilidad una Ciencia o una Técnica?

Para definir Ciencia, existen dos maneras de abordar ese problema que Ernest Gellner explica ampliamente. El primero es desde el punto de vista filosófico caracterizado de la siguiente manera:

El investigador que opta por este enfoque actúa con arreglo a un tipo u otro de modelo de investigación o de adquisición del saber, modelo cuyos elementos serán tomados de las actividades individuales, como el tener ideas, experiencias, montar experimentos, relacionar las lecciones de la experiencia o los resultados de los experimentos con generalizaciones basadas en la ideas iniciales, y así sucesivamente.¹

El segundo punto de vista es el sociológico que Gellner ayudado por una necesaria cita de Durkheim la resume así:

"..... el pensamiento es imposible sin una compulsión conceptual, la que a su vez dependía de la existencia de la sociedad y, sobre todo, del ritual

1GELLNER, Ernest. El rango científico de las Ciencias Sociales. Revista Internacional de las Ciencias Sociales. Vol. 36 No.4. París: UNESCO Octubre - Diciembre, 1984. pp. 12.

colectivo.²

La ciencia como conocimiento de las cosas por sus principios y causas, se ve rodeada de un ambiente filosófico sobre la relación del individuo con el objeto así como su efecto sociológico, al verse influenciada por la sociedad y en especial, por la clase de sociedad.

Dado que el análisis trasciende el ámbito de esta investigación, se puede sintetizar, para efectos posteriores dentro del enfoque epistemológico, que existen tres elementos interrelacionándose en el concepto ciencia: el sujeto, el objeto y el ambiente que los une y los enfrenta.

A partir de este hecho, el conocimiento es la técnica que usa el sujeto para descubrir el objeto. Es fácil intuir que en la contabilidad, el sujeto es el contador que recibe la transferencia de las propiedades del objeto con el propósito de identificarlas.

El objeto del conocimiento contable es tan intangible, tan amorfo que puede balancearse entre lo sublime y lo pírrico: puede ir de la información económica que

² Ibid., pp 14

constituye un objeto vago pero importante a un registro en libros excesivamente baladí para ser considerado objeto del conocimiento.

Es importante resaltar, que en la interrelación sujeto-objeto, el primero puede transformar al segundo, pero nunca lo contrario. El sujeto mantiene independencia que en el campo contable es sano resaltar ya que existe confusión entre contabilidad (objeto) y contador (sujeto). Se citan indistintamente como si en la interrelación de los dos elementos cada uno aportará características al otro en una ambivalencia constante.

En resumen, aunque la contabilidad permite identificar los elementos del conocimiento y constituyendo éstos la razón de ser de la ciencia, no se puede concluir que la contabilidad sea ciencia, ya que su objeto de conocimiento es muy variado. Pero negar el carácter científico de la contabilidad por falta de estudio sobre el objeto, no permite deducir su carácter técnico. La historia de la ciencia enseña claramente que la evolución de los tiempos y de los hechos conlleva a nuevas concepciones sobre un muy variado campo de conocimientos.

La Ciencia no se detiene: El conocimiento permite transcender barreras que se consideraban inexpugnables. En contabilidad el campo de acción en el descubrimiento de su

objeto es una tarea que hasta estos tiempos no se ha asumido con seriedad.

En todo este andamiaje conceptual, el determinar qué es una ciencia social, ocupa un puesto importante.

Marco Antonio Machado Rivero en su escrito a la Revista Impuestos, titulado "La Contabilidad: una ciencia Social" explica que " las Ciencias Sociales son una parte del universo de posibilidades de conocimiento, se ocupan de estudiar al hombre en sociedad en todas sus relaciones manifestaciones y problemáticas"³

Al examinar las actividades de las ciencias sociales se pueden identificar rasgos muy propios de las teorías de la ciencia. En relación a estos Ernest Gellner enumera los siguientes:

- Presencia de hipótesis bien articuladas y puestas a prueba sistemática de las mismas;
- Medición cuantitativa precisa y operacionalización de los conceptos;
- Observación meticulosa con arreglo a métodos públicamente comprobables;

³MACHADO RIVERA, Marco Antonio. La contabilidad : Una Ciencia Social. Revista Impuestos. Bogotá: Enero-Febrero, 1991. pp 11.

- Estructuras conceptuales complejas y rigurosas:
- Paradigmas compartidos, al menos por grandes comunidades académicas, que resisten a la prueba del tiempo.⁴

En términos de Popper, "el método de las ciencias sociales, al igual que el de las ciencias de la naturaleza, radica a ensayar posibles soluciones para sus problemas, es decir, para esos problemas en los que hunden sus raíces".⁵

Ante una Ciencia Social con rasgos científicos y teniendo como un punto de partida una problemática que genera conocimiento, ubicar la contabilidad dentro de este contexto necesariamente obliga a agotar la discusión sobre la obediencia y veneración a los postulados y principios. No se puede tomar el camino de menos sacrificios para intuir que la contabilidad es una ciencia social, si primero no se analiza la resistencia que siempre ha ofrecido a los cambios de la partida doble.

Herbert F. Taggart muy gráficamente nos describe este hecho así:

⁴ibid., pp 11

⁵POPPER, Karl R. La lógica de la ciencia sociales. México: Grijalbo, 1978. pp 11

La vaca sagrada en la contabilidad es una creencia o una doctrina que se acepta sin análisis crítico y que, al igual que en el caso de la vaca hindú, es un sacrilegio sacrificarla.

No se basa en la lógica, ni en la necesidad de los registros contables o de presentación financiera sino simplemente en la tradición o en la aceptación ciega de lo que ha sido.⁶

La partida doble está llegando a su obsolescencia y a pesar de su demostrada inutilidad no se cambia. Luego la primera gran resistencia para que la contabilidad sea considerada una ciencia social lo constituye su apego a la tradición que en la fina entelequia de Popper se resume de la siguiente manera:

Es de todo punto erróneo, conjeturar que la objetividad de la ciencia depende de la objetividad del científico. Lo que puede ser calificado de objetividad científica radica única y exclusivamente en la tradición crítica, esa tradición que a pesar de todas las resistencias permite a menudo criticar un dogma dominante.⁷

Por eso, y a pesar de que son fácilmente identificables elementos de científicidad en la contabilidad, es alegre concluir de que sea ciencia social por el hecho de estudiar al sujeto en sociedad. El muro que detiene su progreso está en sus postulados o principios, los cuales se han venido rigiendo por caprichos de sus usuarios y obedecidos

⁶TAGGART, Karl R. La lógica de las Ciencias Sociales. México: Grijalbo, 1978. pp 11.

⁷ibid., pp. 17

sin razón ni lógica.

Al respecto Maurice Moonitz dice:

Hay una tendencia natural a sobreestimar o a subestimar lo que se puede lograr con un esquema de postulados y principios. Por una parte, ningún grupo de postulados y de principios contables solucionarán nunca todos los problemas contables, más que los diez mandamientos, pueden resolver los problemas de corrección o erroneidad, o que la Constitución resuelva los problemas de legalidad o ilegalidad; o que las "leyes" de la física construyan un puente, lanzan un cohete o "apresan" un río.⁸

Y nada más apropiado en relación a la confusión que existe sobre la utilidad de los principios de contabilidad que lo señalado por Donald A. Corbin:

Si existen principios de Contabilidad en Calidad de verdades básicas, probablemente no sean los que se han señalado. Tal vez sea mejor decir que la ecuación contable $A-P = C$ (y el mantenimiento de dicha ecuación bajo la partida doble) sea la fundamentación de la contabilidad, y que las ideas filosóficas de verdad, la justicia y la imparcialidad, están tan próximas a los contadores, que pueden llegar a convertirlas en principios. Después de esto, la contabilidad es básicamente utilitaria.⁹

⁸MOONITZ, Maurice. Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable. México: Ediciones Contables y Administrativas S.A., 1979. pp 424

⁹CORBIN, Donald A. Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable. Ediciones contables y administrativas S.A. México: D.F., pp 459.

En consecuencia, nada más errado que el concepto universal que se le ha dado a los principios de contabilidad, ya que estas connotaciones ambiguas desconocen los elementos propios de la cientificidad. Con el rótulo de "aceptación general" nada más inadecuado que algunos gobiernos las hayan aceptado en sus normatividades transformándose en "generalmente impuestas".

1.2 ENFOQUE LEGAL

La contabilidad en Colombia ha tenido una excesiva normatividad ajustada a un país de derecho, donde el comportamiento de sus conciudadanos debe estar reglamentado y por esa vía toda su actividad económica. Esta normatividad ha sido asumida por el Código de Comercio y por la reglamentación tributaria pero sin que exista una conciliación adecuada entre ellos.

En Colombia, la profesión de los Contadores Públicos ha pasado del empirismo propio de la necesidad de registro, sin ningún tipo de legislación especial para estos fines, hasta la sumisión al cumplimiento de unas Normas de Contabilidad establecidas por el Instituto Americano de Contadores Públicos.

Los pronunciamientos emitidos por el Instituto Americano de Contadores Públicos han sido conocidos inicialmente como

los APB-Opinios, tomando el nombre del organismo que los promulga denominado Committes on Accounting Principles Board. En la actualidad una institución independiente denominada Financial Accounting Standards Board, emite los pronunciamientos sobre Normas de Contabilidad Financiera mundialmente conocidos como los FASB cuya numeración va desde el FASB-1 hasta el FASB-95.

La promulgación de los Principios de Contabilidad por parte de estos organismos han sido acatados con fuerza de ley por parte de la profesión, no sólo en Colombia sino en el mundo.

La historia legislativa en Colombia, en relación con la contabilidad, se remonta a las ordenanzas de Bilbao aprobadas en España en 1737 y que rigieron en la Nueva Granada hasta 1853 para todas las Compañías de Comercio.

Posteriormente, empezaron a reglamentar la Contabilidad el Código de Comercio de 1853, y el Código de Comercio de 1869. Este último fue adoptado por el Estado de Panamá del Código de Comercio vigente en Chile desde 1855. Este Código vino a regir en la República de Colombia en virtud del Artículo 1 de la ley 57 de 1887.

La Contabilidad exigida por estos códigos era la de una técnica de registro en términos monetarios de todas las

operaciones de la empresa. No existía profesión de Contador Público ni facultades de Contaduría Pública por esta época. Existieron intentos fallidos para la creación de la profesión como la contenida en el Artículo 46 de la ley 58 de 1931, declarada inconstitucional por la Corte Suprema de Justicia en Marzo de 1943.

Con la ley 43 de 1948 la Contaduría es reconocida como una de las áreas de educación técnica cuya enseñanza debía efectuarse en facultades especializadas.

Es bueno resaltar que la calidad técnica de la Contaduría Pública estaba ligada con aquellas labores de teneduría de libros que primaban en la época. La figura de la Revisoria Fiscal fue un antecedente de la Contaduría Pública, ya que en la ley 58 de 1931 se hablaba del Revisor Fiscal como agente sujeto de incompatibilidades y en la ley 73 de 1935 se le señalaban las funciones a desempeñar; sin embargo, aunque las labores de Revisor Fiscal eran en cierta forma especializadas, nunca se le dio al Contador, la categoría de profesional.

Sólo con la aparición del Decreto 2373 de 1956 el Contador tiene su Estatuto y adquiere la calidad de profesión ante la ley.

Luego, esta norma es derogada por la ley 45 de 1960 en

donde se hace diferencia entre Contador Público y tenedor de libros.

Se pensaba que adquiriendo la calidad de profesión, la Contaduría Pública iría a reglamentar las normas de Contabilidad aplicables en Colombia, las cuales se irían a obedecer por parte del gremio. Pero no fue así. La profesión se dividió y estas diferencias que hoy se mantienen, no permitieron el establecer Normas de Contabilidad uniformes que permitieran la elaboración de Estados Financieros bajo un mismo parámetro.

La educación contable de la década de los 60 empezó a ser dominada por la literatura emanada del Instituto Americano de Contadores Públicos, que inundó las facultades de Contaduría Pública en el País.

A través de la definición de Contabilidad que traen los FASB se puede denotar el carácter técnico que primaba por la época. Esta definición registraba el siguiente aparte: "El arte de registrar, clasificar y resumir en una forma significativa y en términos monetarios, las transacciones y eventos, que sea cuando menos parcialmente de carácter financiero, así como la interpretación de sus resultados".¹⁰

¹⁰MILLER, Finney. Contabilidad superior 2. Ed. tomo 1
México: Unión Tipográfica Hispano Americana (UTEBA)
pp. 1

Pero la verdadera transformación de la contabilidad en Colombia se da con la aparición del Decreto 410 de 1971, más conocido como Nuevo Código de Comercio. En su artículo 50 dice: "La Contabilidad solamente podrá llevarse en idioma castellano, por el sistema de partida doble, en libros registrados, de manera que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el Gobierno".¹¹

El Gobierno se reservó la facultad de reglamentar la Contabilidad, y es aquí donde los conflictos sobre la verdadera utilidad de la información contable empezaron a cuestionarse. El Gobierno preocupado por su manejo fiscal empieza a ver la contabilidad como una herramienta para la determinación de sus bases gravables.

Es importante resaltar que todos los organismos gubernamentales de vigilancia, se creen con facultades para emitir conceptos sobre asuntos contables creando confusión y desorden que hoy está más latente que nunca.

El doctor Nestor Humberto Martínez Neira, orienta adecuadamente esta situación problemática con la siguiente

11NUEVO CODIGO DE COMERCIO. Bogotá: Legis, envió No.69
Octubre Diciembre 1990. pp 12-2

enunciación:

... Los más variados estudios del gobierno y la academia revelan que nos encontrabamos en una incierta situación técnico-contable, en algunos casos anárquica, particularmente en asuntos tales como provisiones, depreciaciones o valoraciones, que no son, ciertamente temas de poca monta en estas materias. Esta realidad exigía, como es apenas natural, la promulgación de reglas uniformes que rigieron este ángulo del funcionamiento empresarial, aunque debería suponerse que las mismas consistieran, precisamente, en las denominadas "normas de contabilidad generalmente aceptadas", que expresamente invoca nuestro estatuto mercantil en su art 208 numeral 4.

Pero es lo cierto que tales normas no fueron expedidas por la profesión contable, ni mucho menos homologadas por el Estado, aunque algunas entidades representativas del sector privado y de la contaduría pública colombiana adelantaron un trabajo al respecto, conocido con el pronunciamiento No.1 de 1977 del comité Nacional de Investigaciones Contables, pero cuya vinculatoriedad u observancia con efectos "erga omnes" fue desvirtuada por el consejo de Estado, según concepto de su sala d consulta y servicio civil del 21 de mayo de 1981; por ello no existían en Colombia normas de aplicación general, amén de que las más difundidas que evidentemente correspondían al pronunciamiento 1 de 1977 se hallaban cuestionados por un amplio sector de la profesión de la contaduría e inclusive no eran compartidas integralmente por la más reconocida doctrina contable. En este contexto no era difícil prever la carencia de uniformidad de la información de las empresas, al igual que la marcada relatividad de la misma, como que ella dependía fundamentalmente del criterio subjetivo y particular de cada contador público o revisor fiscal.

La multiplicidad de reglamentos y conceptos oficiales en asuntos contables, se había erigido durante los últimos años, en un factor adicional de incertidumbre y desorden. He ahí otra de las razones que justifican la expedición del Decreto 2160 de 1986. Porque ante la ausencia de reconocidos principios o normas técnicas que

contabilidad, a través de sus diferentes agencias gubernamentales el Estado venia disponiendo diversas reglamentaciones para los distintos sectores de la actividad económica, en forma aislada e inclusive muchas veces contradictorias, a un elevado costo para el sector privado nacional.¹²

El decreto 2160 de 1986, fue el resultado de un estudio serio coordinado por la Cámara de Comercio de Bogotá con el firme propósito de convertirlo en estatuto regulador de la materia en forma integral. El instrumento legal utilizado fue el Decreto Reglamentario del código de Comercio para lo cual el Gobierno estaba facultado.

El Decreto 2160 de 1986 consta de 9 títulos así:

- Disposiciones generales
- Normas Contables Básicas
- Normas técnicas aplicables a ingresos, costos y gastos
- Normas técnicas aplicables a los activos
- Normas técnicas aplicables a los pasivos
- Normas técnicas aplicables al patrimonio
- Presentación de estados financieros y revelaciones
- Normas técnicas aplicables a cuentas de orden
- Disposiciones finales

Para el decreto 2160 de 1.986 la información contable debe ser confiable, útil, comprensible, integra, objetiva, lógica, oportuna, razonable y verificable.

¹²CONTABILIDAD COMERCIAL. Anexo: Proyecto sobre Libros de Comercio Documento 2. Cámara de Comercio de Bogotá. 1986. pp.2

Como si estuviera previendo dificultades en el ámbito de la aplicación en su artículo 96 - especialidad de normas fiscales-enuncia que en caso de incompatibilidades entre las disposiciones de 2160 de 1986 con las de carácter tributario, se preferirán éstas últimas.

No pasaron dos años cuando el mismo gobierno a través de los decretos 2686 y 2687 de 1988, establece el procedimiento de ajustes para tratar la inflación, posteriormente modificados por los Decretos 1744, 2911 y 2912 de 1991, dejando inútil todo esfuerzo realizado para plasmar en una norma, el tratamiento técnico de la información contable.

El gobierno nacional haciendo uso de las facultades extraordinarias conferidas por el congreso en la ley 49 de 1990, expidió los decretos 2911 y 2912 de 1.991, mediante los cuales, introdujo una serie de cambios y precisiones que hacen más coherente y simple el sistema. Se contemplan dos campos de aplicación del sistema de ajustes por inflación: uno fiscal y otro contable. El de naturaleza fiscal se aplica una vez al año y se utiliza para determinar el valor fiscal de los activos y pasivos, el patrimonio líquido, la renta gravable o la pérdida fiscal y el impuesto sobre la renta. El otro, de naturaleza contable se utiliza para determinar el valor contable de los activos, pasivos, patrimonio y utilidades comerciales

de las personas o entidades sometidas al sistema.

Estos decretos fiscales ignoran el tratamiento establecido por la profesión para reexpresar los estados financieros ajustados por la inflación creándose un mecanismo antitécnico en el cual prima la determinación de una base gravable y no las cualidades que debe poseer la información contable.

Con la entrada en vigencia de los decretos fiscales en mención, la contabilidad en Colombia cambia radicalmente y con ella el análisis financiero de las empresas, al incluir los efectos de la inflación en la determinación de la base gravable así como sus implicaciones en la determinación de la utilidad comercial.

1.3. ENFOQUE SOCIAL

Las ciencias sociales son una parte del universo de posibilidades del conocimiento, se ocupan de estudiar al hombre en sociedad, en todas sus relaciones, manifestaciones y problemática.

En términos de Popper las ciencias sociales;

Se ven acompañadas por el éxito o por el fracaso, son interesantes o triviales, fructíferas o infructíferas y están en idéntica relación con la importancia o el interés de los problemas que entran en juego; y por supuesto también en

herramienta para determinar la situación económica de las empresas y los países. Los Estados Financieros deben ser el resultado final de todo proceso y esta debe ser fiel a la veracidad de las operaciones.

En base a la información contable se toman decisiones que de una u otra forma tienen efectos sobre la comunidad. Las connotaciones de la contabilidad van más allá del simple registro por formularismo. Son los sindicatos, los acreedores, los socios, el estado, la comunidad en general, sus usuarios consuetudinarios.

Estableciendo un adecuado estudio de costos y gastos se determinan los precios y un presupuesto base para la fijación de los aumentos, no sólo salariales sino de consumo. A su vez se puede conocer el endeudamiento, así como formas de apalancamiento que permiten el ingreso de recursos al flujo de efectivo de la empresa.

Los ajustes por inflación en los Estados Financieros, buscan reflejar la situación financiera real de las empresas, es decir lo que de verdad se está ganando o perdiendo, ya que a través de éstos se fijan las utilidades, dividendos a repartir, así como los impuestos a cancelar.

El tratamiento tributario en los ajustes por inflación será

entonces una consecuencia no sólo de la conveniencia individual de una mayor o menor carga tributaria, si no de la conveniencia social de tener un sistema tributario más claro y más equitativo.

La educación contable debe tener un propósito social, que está dirigido a la justicia social y a la formación de profesionales para mercados competitivos y adversariales. porque en ultima es en una economía de mercado donde van a actuar, vendiendo sus servicios, su capacidad y su sabiduría.

La Contaduría Pública como actividad social. es un campo de experimentación que en la actualidad acusa deficiencia de desarrollo teórico y de una práctica apropiada a la necesidades de su medio.

En los países latinoamericanos se transfieren y adoptan sistemas herméticos, modelos, etc... de países desarrollados para países de igual condición, sometiendo y desfigurando nuestra cultura, lo cual conlleva a que se asuman actitudes conformistas dogmáticas frente a la problemática de Colombia y a la investigación como intento de resolver problemas.

2. METODOLOGIA

Analizando los objetivos previstos en el desarrollo del trabajo y teniendo en cuenta los aspectos fundamentales diseñados y presentados en el marco referencial se pasó a establecer la población objeto de estudio, determinando una muestra representativa, confiable y válida; la cual permite obtener una serie de respuestas significativas al estudio propuesto.

Mediante la consulta bibliográfica y la encuesta aplicada a personal especializado en el tema, se analizarán y fijarán parámetros que faciliten y clarifiquen si la contabilidad es una ciencia o una técnica. Una vez se analice, se evalúe y compruebe la información obtenida en el punto anterior se establecerá si la contabilidad reúne las condiciones en cuanto a su ubicación dentro del contexto teórico de las ciencias sociales. Además se determinará las implicaciones que tienen los decretos sobre ajustes integrales por inflación, con respecto a las connotaciones científicas de la contabilidad.

2.1. POBLACION Y MUESTRA REPRESENTATIVA

Mediante un sondeo de opiniones realizado entre profesionales especializados en el tema de la teoría contable, en las ciudades de Bogotá y Bucaramanga, se obtuvo una muestra representativa conformada por diez profesionales quienes por sus conocimientos aportarán conceptos de gran valor al objeto de estudio.

2.2. INSTRUMENTO DE RECOLECCION DE INFORMACION

El diseño del instrumento constituye una parte fundamental del estudio, midiendo realmente lo que se pretende. Este debe ser comprensible, confiable y que marque las pautas para la obtención de datos aplicables a los propósitos del proyecto.

Teniendo en cuenta la población y muestra se determinó recopilar la información mediante la aplicación de encuestas a personal especializado en el tema de la teoría contable.

Considerándose de gran importancia se tomó como marco de referencia en la tabulación del instrumento, el pensamiento del Contador y Economista español, Doctor Jorge Tua Pereda,

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad Autónoma de Madrid.

PENSAMIENTO DEL DOCTOR JORGE TUA PEREDA

1. LA CONTABILIDAD ES UNA CIENCIA?

La cuestión de si somos o no ciencia es poco trascendente. Seguiremos siendo lo mismo y haciendo lo mismo. Seremos una teoría general y un conjunto de aplicaciones, cuya utilidad solo debe medirse en función de su beneficio. Alterar este pensamiento para tratar de ser ciencia en el sentido clásico sería un notable error.

Lo importante me parece que estriba en saber distinguir las dos vertientes de nuestra disciplina, la cognoscitiva y la teleológica, para objeto de aplicar el instrumental metodológico más adecuado de una y otra.

2. LA CONTABILIDAD ES DISCIPLINA SOCIAL?

Tenemos una cuestión importante que nos diferencia de otras materias, como es la Física, y es que estamos en una disciplina social. Cuando nosotros lanzamos una hipótesis no salimos a verificarla al cosmos, como si pueden hacer los físicos, no salimos a verificarla al campo, como flora, como podía hacer Linneo, cuando hizo todas las divisiones

de las plantas, y las clasificó, nosotros contrastamos con la realidad social. Esa realidad social también somos nosotros los que la hacemos. Por ejemplo: Balance Social, Contabilidad Social, evidentemente eso no ha estado en la naturaleza eso lo hemos inventado nosotros formulando hipótesis, teorías a priori, diseñando determinados modelos y al mismo tiempo contrastamos, verificamos, hacemos avanzar y creamos una nueva aplicación, una nueva rama de la disciplina.

3. EMPLEA LA CONTABILIDAD LA INVESTIGACION EMPIRICA?

A finales de la década de los 60, surge con fuerza en Estados Unidos, esta vertiente de la investigación contable que trata de verificar hipótesis por contrastación con la realidad circundante. La causa del despertar de la investigación Empírica ha sido el cambio en el enfoque de los propósitos y objetivos de los Estados Financieros, al sustituirse o, al menos, complementarse el objetivo "Medición del Beneficio" por el suministro de información útil al usuario".

Los objetivos previstos para los Estados Financieros, necesariamente han de responder al entorno económico en que se desenvuelven, vinculado al propósito que se fije la regulación contable así misma. La regulación y la propia contabilidad en su vertiente de disciplina aplicada debe

elegir sus propios objetivos, aceptando las consecuencias de la óptica del mercado o por el contrario, adoptando posturas que tengan en cuenta otras posibilidades.

La investigación Empírica es útil para dilucidar cuestiones tales como:

- ¿De qué manera se utiliza la información financiera en la toma de decisiones?
- ¿Cuál es la mejor manera de comunicar la información?
- ¿Cómo se comporta la empresa en la elaboración de la información?

4. CUAL ES EL ITINERARIO LOGICO-DEDUCTIVO PARA DEFINIR LA TEORIA CONTABLE?

El itinerario lógico-deductivo parte de los rasgos del entorno, que incluye, además, las notas básicas del sistema contable al que pertenece, determinadas por sus objetivos y por los requisitos y características de la información contable.

La contabilidad especialmente es un conjunto de sistemas contables. Un sistema contable es un conjunto de reglas orientadas a una finalidad concreta. Sistemas, sub-

sistemas e incluso subderivaciones de estos últimos constituyen la manera en que manifiestan y aplican a nuestra disciplina.

Así la contabilidad nacional es un sistema contable. Dentro de él podemos distinguir sub-sistemas, es decir, sub-conjuntos de reglas diferentes orientadas a finalidades relativamente distintas, aunque englobadas en un común denominador: medir la circulación de valor en el ámbito macroeconómico. Por ejemplo: la Contabilidad de la Balanza de Pagos, la Contabilidad de la Renta Nacional, son sub-sistemas de la contabilidad nacional.

Los sistemas que más se han desarrollado son los sistemas empresariales, por ejemplo la contabilidad de costos, es un sub-sistema o conjunto de reglas con una finalidad concreta que es la determinación del precio de costo de un artículo, o bien una contabilidad que pudiéramos hacer para informar a los empleados, a los accionistas a la hacienda. Los sistemas contables son eminentemente normativos y deónticos.

5. QUE ES LA TEORIA CONTABLE Y CUAL ES LA DIFERENCIA CON LA REGULACION CONTABLE?

Es la descripción de los rasgos comunes que existen en

todos los sistemas contables. La más elemental distinción que puede establecer el conocimiento contable, es la que diferencia entre sistema contable y Teoría General de la Contabilidad. Un sistema contable es un conjunto de reglas orientadas a una finalidad concreta. Por otra parte la Teoría General de la Contabilidad es el conjunto de elementos y conceptos que están presentes en todos los sistemas contables.

Las Bases para construir un sistema contable a partir de la Teoría General son el método deductivo y el entorno socioeconómico en el que va a operar el sistema contable.

Por lo que respecta a la teoría general de la Contabilidad cabe distinguir dos cuestiones al margen de su validación: su contenido y la mejor manera de construirla.

6. QUE SON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD?

Un principio es una regla vinculada a un propósito u objetivo derivado de la aplicación de la teoría general a un supuesto específico. Que para que sea válido como tal, debe ser estudiado, analizado y aceptado general y universalmente.

Los principios contables sirven para elaborar a la luz del entorno y de los rasgos básicos del sistema contable, las

reglas detalladas del mismo. Los llamemos o no generalmente aceptados no son la teoría general de la contabilidad, son simplemente un eslabón dentro de un sistema contable. Los deducimos, los verificamos y si es necesario los rechazamos en función de su congruencia con los pasos previos del itinerario lógico deductivo: entorno, objetivo, características y requisitos del sistema contable.

2.3. PLAN DE ANALISIS DE LA INFORMACION

2.3.1. Recopilación y tabulación de datos. Basados en la aplicación de las encuestas se analiza la información teniendo en cuenta el número de respuestas y el porcentaje que representan del total de población (Ver Tabla 1).

2.3.2. Representación gráfica y análisis de información. Ver Figuras 2 a 8.

2.3.3. Diagnóstico. Basados en el análisis de la información se detecta ausencia de investigación por parte de los profesionales de la Contaduría y un marcado abismo entre la práctica y la teoría, debido a que en las aulas universitarias no se imparte una adecuada preparación y formación acerca de la teoría y fundamentos de epistemología, que permitan razonar de qué manera se llega a una norma y se rechazan sus alternativas, de esta forma se orienta la acción del contador más al hacer que al saber.

Por lo expuesto anteriormente podemos afirmar, que la teoría contable en Colombia está en crisis, además existe una marcada intervención del Estado en cuanto a la normatización contable

TABLA 1. Recopilación de datos

PREGUNTAS	RESPUESTAS						% TAB
	SI	%	NO	%	NO RESP	%	
1. Se ha logrado el proceso para demostrar que la contabilidad es una ciencia?	6	60	4	40	-	-	100%
2. La contabilidad es disciplina social?	10	100	-	-	-	-	100%
3. Emplea la contabilidad la investigación empírica	9	90	-	-	1	10	100%
4. Está de acuerdo con el siguiente itinerario lógico - deductivo para definir la teoría contable Teoría-Principios-objetivos o normas	8	80	2	20	-	-	100%
5. Existe diferencia entre regulación contable y teoría contable?	7	70	-	-	3	30	100%
6. Qué son los principios de contabilidad?	-	-	-	-	-	-	-
7. Cree usted se han presentado traumas en el enfoque "Contabilidad como ciencia" frente a los ajustes integrales por inflación	1	10	7	70	2	20	100%
8. En su opinión son positivos o negativos los efectos que tienen los ajustes por inflación, en la teoría contable	6	60	2	20	2	20	100%

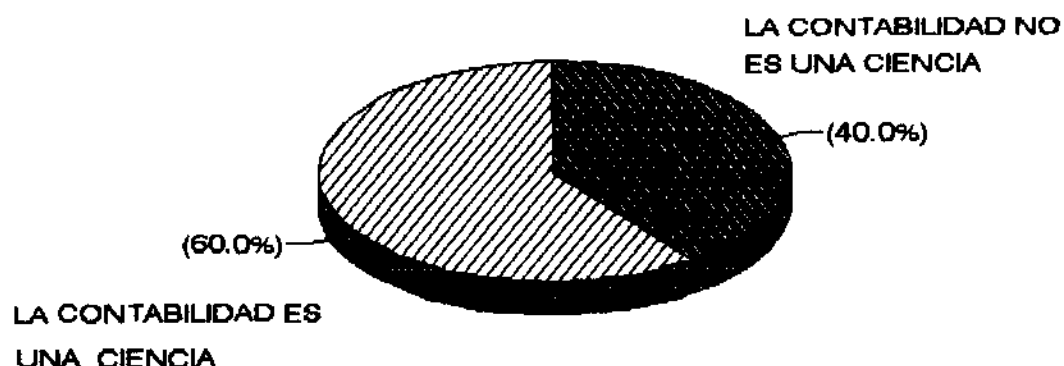


FIGURA 2. SE HA LOGRADO EL PROCESO PARA DEMOSTRAR QUE LA CONTABILIDAD ES UNA CIENCIA?

1. Si, la contabilidad no es sólo registro, ese es uno de sus procedimientos, otra cosa es que algunos profesionales la reduzcan a esto. La ciencia contable posee un conjunto de teorías coherentes y sistemáticas, objetivas y racionales con capacidad para explicar determinadas realidades en el campo de la contabilidad. Posee elementos básicos (objeto de estudio, método y teoría), procesos a desarrollar (observación, modelación, teorización) y cumple una función cognoscitiva y social.

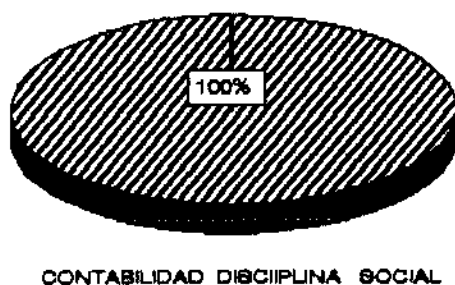


FIGURA 3. LA CONTABILIDAD ES DISCIPLINA SOCIAL?

2. Si, porque implica el ser social (hombre personal y colectivamente) cuyas actuaciones contables (fenómenos económicos administrativos) son objeto de conocimiento en si. La contabilidad, se refiere a objetos reales como son: la empresa, utilidad, hechos económicos y financieros, en consecuencia pertenece al campo de las ciencias fácticas. Se formulan hipótesis, teorías a priori, se designan modelos y se contrastan con la realidad, ejemplo: balance social, contabilidad social, contabilidad de recursos humanos, contabilidad socio-económica, etc.



FIGURA 4. EMPLEA LA CONTABILIDAD LA INVESTIGACION EMPIRICA?

3. Si, ya que muchas de las prácticas contables se fundamentan en la experiencia. Para afirmar que un enunciado es probablemente verdadero se requieren datos, proposiciones acerca de observaciones y experimentos. Esta investigación ha abierto nuevas perspectivas para la contabilidad como son: La utilidad de la información financiera en la toma de decisiones, la mejor manera de comunicar la información, evaluación de la utilidad, comportamiento de la empresa en la elaboración de información financiera, etc.

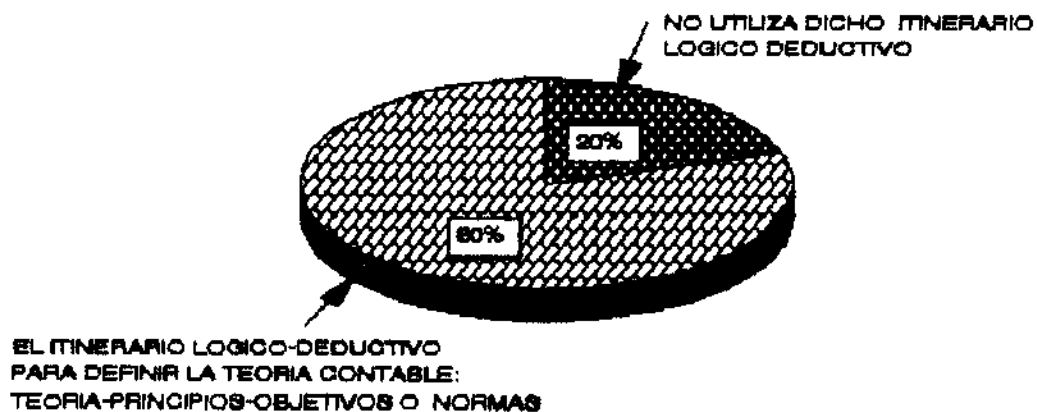


FIGURA 5. ESTA DE ACUERDO CON EL SIGUIENTE ITINERARIO LOGICO-DEDUCTIVO PARA DEFINIR LA TEORIA CONTABLE?

4. La contabilidad posee una serie de métodos con los cuales aborda una cierta realidad y elabora sus proposiciones protocolarias a manera de informes que hablan cuantitativamente y de manera descriptiva de esa realidad. Es así como la contabilidad procede deductivamente al referirse a una serie de principios generales con los cuales se lanza a la recolección de datos necesarios para el estudio de una situación determinada.

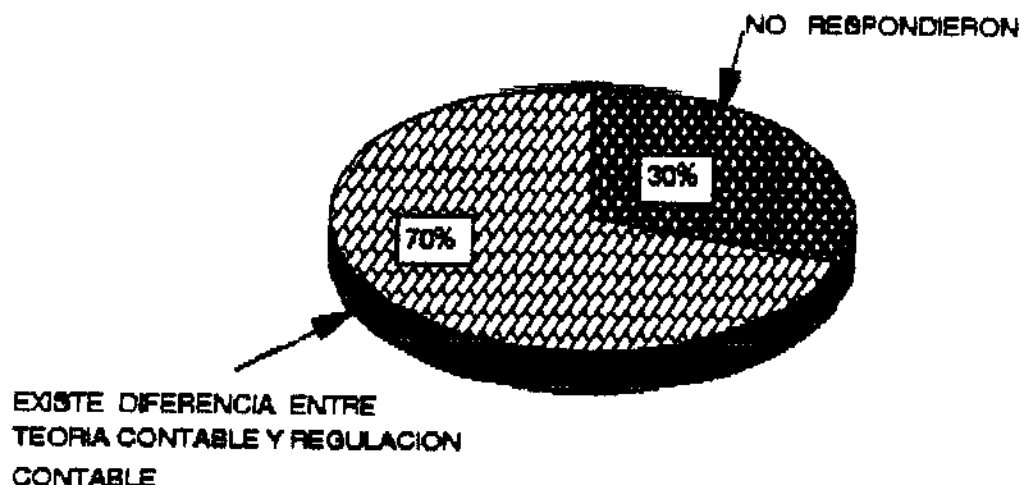


FIGURA 6. EXISTE DIFERENCIA ENTRE REGULACION CONTABLE Y TEORIA CONTABLE?

5. Si existe, pues mientras la Teoría Contable la constituyen proposiciones formuladas para que expliquen y orienten la acción del contador en la identificación, medición y comunicación de la información económica, la regulación contable se entiende como un proceso mediante el cual se emiten normas y reglas para la práctica de la contabilidad, sin constituir un proceso de explicación científico.

6. Qué son los Principios de Contabilidad?: son unas reglas congruentes con un entorno económico, con unos requisitos, unas características y unos objetivos de la información financiera, derivadas de la aplicación de la teoría general a un supuesto específico.

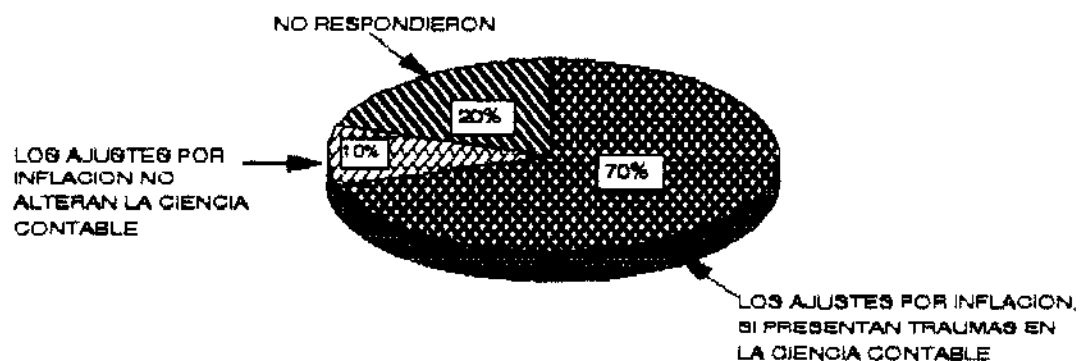


FIGURA 7. ¿CREE USTED, SE HAN PRESENTADO TRAUMAS EN EL ENFOQUE "CONTABILIDAD COMO CIENCIA", FRENTE A LOS AJUSTES INTEGRALES POR INFLACION?

7. Si, las normas son técnicas, es decir procedimientos aplicados a la contabilidad. La simple aplicación de las normas sobre ajustes integrales por inflación, contenidas en los Decretos 2711 y 2712 de 1971 concluyen que éstas sólo implementan un sistema de indexación a los Estados Financieros.

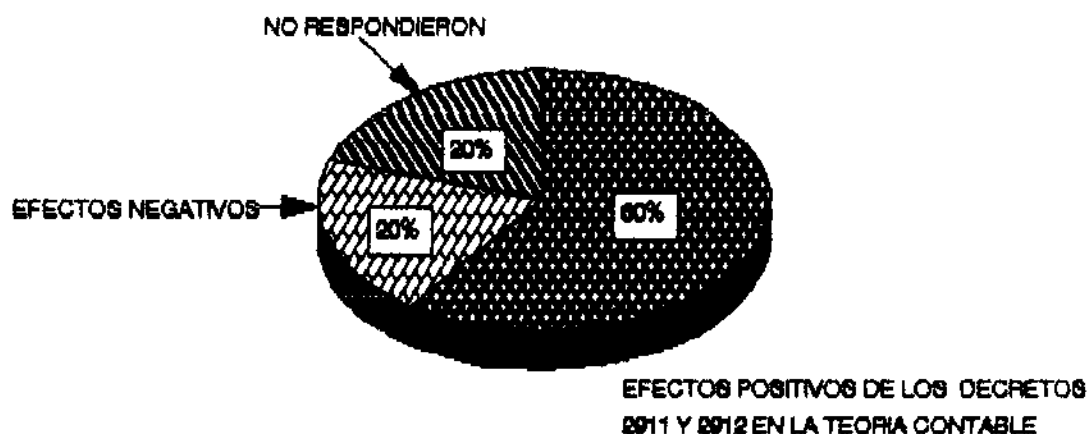


FIGURA 8. EN SU OPINION SON POSITIVOS O NEGATIVOS LOS EFECTOS QUE TIENEN LOS AJUSTES POR INFLACION, EN LA TEORIA CONTABLE?

8. Paradójicamente los Decretos 2911 y 2912 son benéficos por sus consecuencias más que por su contenido. Ante el forzoso despertar de las mentes contables lo que hace exigencia ahora es el análisis, la evaluación e interpretación del modelo, función de la inteligencia que va más allá de la memoria, que no puede ser reemplazada por los ordenadores (tecnología), ni ejecutados sin una base cognoscitiva sólida.

3. DISEÑO

3.1. LA CONTABILIDAD COMO CIENCIA

El surgimiento de la contabilidad puede atribuirse a la necesidad del hombre de contar o registrar sus valores cuando aparece el intercambio de bienes y servicios con otros hombres. Puede decirse entonces que la Contabilidad tiene su génesis con la aparición del comercio y por ende en la actividad económica de los seres humanos. Es por ésta razón que la Contabilidad se ubica para su estudio dentro de las Ciencias Sociales, considerando que estas centran su atención en el conocimiento del hombre como ser social, cultural, político y económico.

En el presente capítulo se pretende señalar las razones y fundamentos por los cuales se considera a la Contabilidad como una Ciencia, para lo cual es necesario recurrir a la orientación epistemológica o Teoría del Conocimiento, a quien por definición corresponde señalar las diferencias entre el "conocimiento vulgar" y el "conocimiento científico" y además el origen, naturaleza, métodos,

validez y alcances de este último. La primera cuestión, ha sido llamada por los expertos como el "Problema de la Demarcación" e históricamente ha sido objeto de estudio desde los pensadores griegos hasta las escuelas filosóficas modernas, manteniéndose siempre dicha dicotomía, sin llegar a estudios profundos en el tema.

Para el establecimiento racional de las diferencias entre "conocimiento vulgar" y "conocimiento científico", se precisa considerar el conocimiento en general como un rasgo inherente a la naturaleza del hombre, porque la especie humana es la única que vive y crea sus propias características de vida a través de un proceso de transformación del mundo y construyendo simultáneamente representaciones mentales de él. Tales representaciones mentales van reflejando de una manera variable, las diversas formas que adopta la vida natural y social.

Esta primera etapa o período en la Contabilidad surge como ya se señaló:

De la necesidad que siente el hombre de conocer su Economía y consistió en meras retenciones mentales de los hechos económicos en los que intervenía. Pero las dificultades que esta retención mental acarreaba dieron lugar a la utilización de otros medios más eficaces para el buen logro de los fines que se perseguían, surgiendo con

ello la Contabilidad escrita y materializada en un principio, mediante anotaciones en planchas, tablillas, papiros, etc¹⁵.

El mejoramiento de la Capacidad humana para controlar los fenómenos naturales y sociales, requiere de un conocimiento preciso y sistemático que a su vez necesita como requisito cierto grado de desarrollo de la organización social, de su capacidad productiva y del patrimonio cultural. Sin embargo aún cuando la estructura social y la calidad de su desarrollo aparece como pre-requisito para lograr la producción de conocimiento y para lograr un desarrollo cada vez más perfeccionado; se plantea así una interdependencia entre el conocimiento y la realidad, entre Teoría y Práctica.

Lo anterior explica por qué el ser humano está acompañado de una permanente actividad intelectual, ya que su vida, su conducta, su relación con el medio, se organiza en su mente adoptando la forma de creencias, convicciones, nociones que comunica a sus semejantes a través de un lenguaje que imprime un sello distintivo a su conducta en su medio ambiente y a través del cual se va configurando el "Conocimiento Científico".

¹⁵ REQUENA RODRIGUEZ, José María. Fundamentos de la Contabilidad como cuerpo de Teoría. pp. 665.

La Ciencia, entonces, es en primer lugar una forma de conocimiento que posee un conjunto de convicciones sobre como está constituido el mundo circundante y al mismo tiempo construye las nociones acerca de cuál es la conducta del mismo; de ahí que la Ciencia no difiere del conocimiento cotidiano de cualquier hombre, en el sentido de que acepta la existencia de dicho mundo y no se plantea la posibilidad filosófica de su no existencia. Al aceptar la existencia del mundo circundante, instantáneamente se afirma la posibilidad de conocerlo, de anticipar su conducta y con ello abre el camino para ejecutar acciones sobre ella, elevando de esta forma la capacidad humana de ejercer control sobre ella misma.

Ese creciente cuerpo de ideas llamado Ciencia, que puede caracterizarse como conocimiento racional, sistemático, exacto, verificable y por consiguiente falible. Por medio de la Investigación Científica, el hombre ha alcanzado una reconstrucción conceptual del mundo que es cada vez más amplia, profunda y exacta¹⁶.

No obstante no hay que olvidarse, que la Ciencia es una forma de conocimiento entre otras y no la única válida; por tanto no debe considerarse como una revelación de claves

¹⁶ BUNGE, Mario. La ciencia su método y filosofía. Buenos Aires: Siglo XX, 1978. pp. 9.

secretas, adquiridas por unos pocos privilegiados (científicos) elevados muchas veces a la categoría de "seres superiores".

La ciencia y la actividad científica por el contrario deben asumirse como la producción de conocimientos nuevos y eficaces que resuelvan problemas acuciantes, siempre como un proceso inacabado y susceptible de ser mejorado en cualquier tiempo y en cualquier lugar.

Conocer es un proceso de creación de hipótesis interpretativas con las que se pueden ir corrigiendo las teorías más débiles. Pero cuidando que la coherencia interna lógica de las teorías se mantenga como garantía de rigurosidad a la vez que se propugna por la necesaria confrontación de la teorías con la experiencia¹⁷.

La aplicación de una Teoría a un nuevo contexto implica ya la posibilidad de descubrir las fallas que pueda tener, surgiendo la necesidad de intentar hacer variaciones sobre la teoría original para adaptarla a los fenómenos que se quieren explicar. Es en este proceso de renovación de las teorías que se avanza y se progresa en el conocimiento

¹⁷ INSTITUTO COLOMBIANO PARA EL FOMENTO DE LA EDUCACIÓN SUPERIOR. Curso especializado en la modalidad a distancia sobre Investigación en las ciencias sociales. Módulo 1. Teoría. ICFES Proceso Editoriales. pp. 21.

científico.

La Ciencia es pues un objeto social construido bajo condiciones históricas y sociales determinadas y como consecuencia de ello la experiencia concreta de construcción del conocimiento científico se traduce en un conjunto de experiencias vitales, relaciones, conductas y vivencias asumidas por los nombres directamente comprometidos en este proceso.

A esta manera de enfocar la naturaleza de las ciencias ha respondido Thomas Kuhn, creador de la Concepción "Hermenéutica" de las ciencias, teoría que se fundamenta en el análisis de la historia de las ciencias; kuhn afirma:

Que la ciencia no procede como lo creían los positivistas, de manera acumulativa, sino que muy por el contrario, procede por "saltos cualitativos" o "revoluciones científicas". La consecuencia de la teoría de Kuhn sería, que no existen tantas diferencias entre la seguridad de las ciencias de la naturaleza y la de las ciencias humanas. Ninguna de las dos procedería "acumulativamente", sino como Kuhn lo señala, por reconstrucción total de la estructura de los paradigmas científicos anteriores¹⁰.

¹⁰ Ibid.,. pp. 30.

El conocimiento científico es probado. Las teorías científicas se derivan de algún modo riguroso, de los hechos de la experiencia, adquiridos mediante la experimentación. La ciencia se basa en lo que podemos ver, oír, tocar, etc. Las opiniones y preferencias personales y las imaginaciones especulativas no tienen cabida en la Ciencia.

El observador científico debe tener órganos sensoriales, normales, no disminuidos y debe registrar de un modo fidedigno, lo que venga al caso de la situación que esté observando y debe hacerlo con una mente libre de prejuicios. Se pueden establecer o justificar directamente como verdaderos los enunciados hechos acerca del estado del mundo, o de una parte de él, por un observador libre de prejuicios, mediante la utilización de sus sentidos. Los enunciados a los que llega de este modo (enunciados observacionales) forman, pues la base de las que se derivan las leyes y teorías que constituyen el conocimiento científico¹⁹.

La Ciencia o conocimiento científico puede considerarse entonces, como el "Producto social de una cadena de acciones deliberadas y predefinidas, o que a diferencia de otras actividades y formas de conocimiento, la ciencia se

¹⁹ CHALMERS, Alan F. El inductivismo. La Ciencia como Conocimiento derivado de las experiencias. pp. 13.

genera necesariamente a partir de actividades organizadas de una manera planeada"²⁰.

La gran diferencia existente entre el Conocimiento Científico y otras formas de conocimiento en el intento de darle sentido y explicación al mundo circundante, se fundamenta en que el Conocimiento Científico, se somete a ciertas reglas que son relativamente válidas y constantes para todas las Disciplinas Científicas particulares.

La existencia de reglas y procedimientos estandarizados, que orientan el trabajo de investigación científica, no impide que por medio de la experiencia lograda en la Investigación el método vaya enriqueciéndose y perfeccionándose de manera creciente.

Como consecuencia de esto último, las nuevas investigaciones abarcan más problemas, se obtiene información más segura y esta puede ser utilizada por medio de técnicas cada vez más refinadas, heredadas de las experiencias de investigaciones precedentes.

De esta forma y como resultado de la actividad de

²⁰ LADRON DE GUEVARA, Laureano. Metodología de la Investigación. Universidad Santo Tomás de Aquino. Bogotá, 1981. pp. 22.

investigación de muchas generaciones de científicos, se ha ido acumulando un caudal de conocimientos acerca del mundo, que ha permitido visualizar una concepción científica de él. Como consecuencia de conocer la realidad de acuerdo a las condiciones impuestas por un método general de conocimientos, se construye un conjunto de explicaciones que posee características dotando al conocimiento científico de propiedades que solo este posee y por consiguiente lo diferencian de otras formas de conocimiento.

Tales características deben asumirse como fundamentales en la comprensión de los procesos de construcción y clasificación del conocimiento científico y en consecuencia en la fijación de los métodos particulares para cada disciplina científica y su consecuente ubicación dentro del conocimiento científico en su conjunto.

La característica fundamental y genérica de la Ciencia permite organizar sistemáticamente el conocimiento por medio de la aplicación del Método Científico.

El Método Científico consiste en determinar ciertos hechos o realidades por medio de la observación de fenómenos y en la verificación de la precisión de estos hechos con base en observaciones continuas.

Pese a que el criterio de verificación ha encontrado serias objeciones que ponen en duda su eficacia en la fundamentación de una Teoría de la Ciencia, se ha mantenido vigente y es considerado como uno de los postulados básicos del Positivismo Lógico, Escuela Filosófica que ha hecho grandes aportes a la estructuración y desarrollo de la Teoría Científica y que ha propósito de la Verificación ha entendido.

El conocimiento como crítica de lo dado en la experiencia, es decir de la realidad fenoménica, de la experiencia sensorial. Esta crítica de los fenómenos es estructural y da lugar a una reflexión sistemática sobre el lenguaje: los enunciados científicos y el conocimiento verdadero deben poder ser objeto de una valoración intersubjetiva. La ciencia se presenta como una acumulación incluyente de teorías verificadas. La verificación es un asunto metodológico de grado, lo que cuenta es solamente el cúmulo de verdades probadas a partir de la experiencia²¹.

Una vez que los hechos se analizan y clasifican, la ciencia busca relaciones causales para explicarlos. Estas generalizaciones se llaman "Hipótesis" cuya validez o corrección deben comprobarse. Los principios son hipótesis comprobadas que reflejan o explican la realidad y sirven para predecir lo que bajo circunstancias similares debe

²¹ INSTITUTO COLOMBIANO PARA EL FOMENTO DE LA EDUCACION SUPERIOR. Op.Cit pp. 18.

ocurrir. Los principios y la teoría proporcionan el marco estructural de la ciencia. Los principios son verdades fundamentales, o que se tienen como tales en un momento dado y que explican la relación entre dos o más conjuntos de variables.

Teoría es la agrupación sistemática de principios relacionados entre si, su papel consiste en agrupar y dar estructura al Conocimiento; así la Teoría y la Ciencia constituyen básicamente una búsqueda de relaciones fundamentales de técnicas básicas y de formas de organizar el conocimiento existente.

En general se considera al conocimiento científico, dividido en dos tipos de ciencia: Ciencias Formales y Ciencias Fácticas. En las primeras estarían incluidas las matemáticas y la lógica; en las segundas estarían ubicadas ciencias tales como la física, la química, la psicología, la economía, la sociología, etc.

La lógica y la matemática tratan de entes ideales, estos entes, tanto los abstractos como los interpretados solo existen en la mente humana. A los lógicos y matemáticos no se les da objeto de estudio, ellos construyen sus propios objetos. Es verdad que a menudo lo hacen por abstracción de objetos reales (naturales y sociales); más aún el trabajo del lógico o matemático, satisface a menudo las necesidades del naturalista, del sociólogo o del tecnólogo, pero la

materia prima que emplean los lógicos y matemáticos no es fáctica sino ideal²².

Las ciencias formales trabajan con conceptos abstractos y producidos sin referencia directa a objetos percibidos por la experiencia, se refieren a fenómenos formalmente producidos y cuya existencia se da en la mente humana.

"En las ciencias formales los objetos formales son interconectados a través de operaciones intelectuales y lógicas y sus proposiciones son aceptadas o rechazadas en la medida que pasan la prueba de la demostración lógica"²³.

Ahora bien, mientras los enunciados formales consisten en relaciones entre signos, los enunciados de las Ciencias Fácticas, se refieren en su mayoría a sucesos y procesos, es decir, las ciencias fácticas o empíricas, al contrario de las formales, tienen como objeto de estudio, los hechos o sucesos ocurridos en el transcurso de la experiencia humana. De allí que toda proposición planteada por las Ciencias Fácticas debe necesariamente contrastarse con

²² BUNGE, Mario. Op Cit. pp. 7.

²³ LADRON DE GUEVARA, Laureano. Op Cit. pp. 47.

hechos que validen dicha proposición y sería insuficiente aceptar la corrección lógica de sus elaboraciones.

Por mucho que sea demostrable una proposición en una ciencia fáctica, desde un punto de vista formal, el criterio de verdad definitivo, es el grado en que esa proposición relaciona los hechos observables o empíricamente registrables.

Como se puede ver, esta ramificación de la Ciencia entre Ciencias Formales y Ciencias Fácticas, tiene en cuenta, en primer lugar el objeto o tema de las respectivas disciplinas y el método por el cual se pone a prueba los enunciados verificables: Mientras las Ciencias Formales se contentan con la lógica para demostrar rigurosamente sus propuestas, las Ciencias Fácticas necesitan más que la lógica formal; para confirmar sus conjeturas necesitan la observación y/o experimento. En otras palabras las Ciencias Fácticas tienen que mirar las cosas siempre que les sea posible, deben procurar cambiarlas deliberadamente para intentar descubrir en qué medida sus hipótesis se adecuan a los hechos.

La matemática y la lógica son ciencias deductivas. El proceso constructivo en que la experiencia desempeña un gran papel de sugerencias se limita a la formulación de los puntos de partida (axiomas). En matemática la verdad

consiste, por esto, en la coherencia del enunciado dado con un sistema de ideas admitido previamente²⁴.

En las ciencias fácticas, la situación es enteramente diferente.

En primer lugar ellas no emplean símbolos vacíos (variables lógicas) sino tan solo símbolos interpretados; en segundo lugar, la racionalidad, esto es, la coherencia con un sistema de ideas aceptado previamente, es necesario pero no suficiente, además, de la racionalidad, se exige de los enunciados de las ciencias fácticas, que sean verificables en la experiencia. Por esto es que el conocimiento factico verificable se llama a menudo Ciencia Empírica²⁵.

En conclusión las Ciencias Formales demuestran o prueban; las Ciencias Fácticas, verifican (confirman o no) hipótesis que en su mayoría son provisionales; la demostración es completa y final; la verificación es incompleta y por ello temporal. en consecuencia si el estudio de las ciencias formales puede vigorizar el hábito del rigor, el estudio de las ciencias fácticas puede inducir a considerar el mundo como inagotable y al hombre como una empresa inconclusa e interminable.

²⁴ BUNGE, Mario. Op Cit. pp 15.

²⁵ Ibid,. p 17.

A luz de las consideraciones anteriores y atendiendo al objetivo del presente estudio corresponde ahora analizar que la vertiente tradicional de la investigación contable es la investigación "Apriori": se formulan teorías e hipótesis tratando de explicar de manera rigurosa el conocimiento contable. Se validan estas teorías mediante la congruencia interna y a través de la capacidad explicativa y predictiva.

La más elemental distinción que puede establecer el conocimiento contable, es la que diferencia entre sistemas contables y Teoría General de la Contabilidad. Un sistema contable es un conjunto de reglas orientadas a una finalidad concreta; sistemas, subsistemas e incluso, subderivaciones de estos últimos constituyen la manera en que se manifiesta y aplica la disciplina contable. Todos los sistemas contables tienen rasgos coincidentes, manejan elementos y conceptos similares.

Por otra parte la Teoría general de la Contabilidad es el conjunto de elementos y conceptos que están presentes en todos los sistemas contables que se convierten en aplicaciones de la Teoría General.

Las bases para construir un sistema contable a partir de la Teoría General son el método deductivo y el entorno socioeconómico en el que va a operar el sistema contable.

El entorno determina un conjunto de rasgos básicos del Sistema Contable, estos suelen dividirse en: objetivos, características requisitos del sistema y macroreglas generales.

Los objetivos del entorno hacen que las reglas de unos y otros países no coincidan, porque las economías son diferentes.

Las macroreglas son los denominados principios contables.

Entendiendo por principio contable,:

"Regla vinculada a un propósito u objetivo concreto derivada de la aplicación de la Teoría General a un supuesto específico y cuya validez descansa en:

- Su orientación al cumplimiento de la finalidad prevista para el sistema contable con el que se vincula;
- Su congruencia tanto con el entorno en el que se desenvuelve dicho sistema como sus propósitos;
- Su sustento en un itinerario lógico-deductivo que parte de los rasgos del entorno y que incluye además, las notas básicas del sistema contable al que pertenecen, determinadas por sus objetivos y por los requisitos y características de la información contable"²⁶.

²⁶ TUA PEREDA, Jorge. La investigación en contabilidad: una reflexión personal, II encuentro de Investigación Contable. Fidesc. Bogotá, Mayo 1992. pp. 12.

En la investigación contable es necesario la validación de las hipótesis y Teorías Contables para comprobar que éstas son elaboradas adecuadamente y que los sistemas contables funcionan correctamente. La validez de las proposiciones de una Teoría General se contrasta teniendo en cuenta la naturaleza de la misma. Esta validación es positivista, cognoscitiva, idéntica a la utilizada en las ciencias de la naturaleza; sin embargo los sistemas contables no existen en la naturaleza sino que el hombre los construye. Los sistemas contables deben verificarse asegurando la congruencia con la Teoría General y la utilidad en relación con los objetivos perseguidos.

Anotados ya los fundamentos del conocimiento contable, se considera un aporte importante a la ciencia el desarrollo de la investigación empírica.

Los últimos años de la década de los 60, contemplan el despertar de una vertiente de la investigación contable, que trata de verificar hipótesis por contrastación con la realidad circundante. La causa del despertar de la investigación empírica ha sido el cambio en el enfoque de los propósitos y objetivos de los Estados Financieros, al sustituirse o al menos, complementarse el objetivo "medición de beneficio" por el "suministro de información útil al usuario".

La investigación empírica es útil para dilucidar cuestiones tales como:

- ¿De qué manera se utiliza la información financiera en la toma de decisiones?
- ¿Cuál es la información más útil para el usuario?
- ¿Qué tipo de modelo decisorio adoptan los distintos usuarios?
- ¿Cuál es la mejor manera de comunicar la información?
- ¿Cómo se comporta la empresa en la elaboración de la información financiera?
- ¿La evaluación de su utilidad?

Es un gran riesgo que en países como España o Colombia, la investigación empírica sustituya totalmente a la investigación apriori. Más que saturación de hipótesis se tiene escasez de ellas.

El consenso sobre una teoría general de la contabilidad y sobre la manera de construir las aplicaciones de ésta, mediante hipótesis apriori es un sustento indispensable para que la investigación empírica pueda prosperar, ya que

ésta por si sola es insuficiente para producir una Teoría General de la Contabilidad.

La Investigación empírica presenta diferentes enfoques, especialmente con un propósito que es determinar cuál es el más adecuado a la situación de un país concreto. Algunos de éstos son: positivismo inductivo puro, modelos de decisión, comportamiento agregado del mercado, estudio del comportamiento de la empresa y valor económico de la información.

Los objetivos previstos para los Estados Financieros, necesariamente han de responder al entorno económico en que se desenvuelven, vinculado al propósito que se fije la regulación contable a si misma.

La regulación y la propia contabilidad en su vertiente de disciplina aplicada debe elegir sus propios objetivos, aceptando las consecuencias de la óptica del mercado o por el contrario, adoptando posturas que tengan en cuenta otras posibilidades.

Los contadores deben estar en contacto permanente con la investigación contable para encontrar un adecuado equilibrio entre teoría y práctica, investigación y procedimiento contable, razonar una norma, comprender a las teorías y en consecuencia aprender el cambiante mundo en el

que se desarrolla la tarea profesional.

Analizados ya el origen y fundamentos de la Contabilidad como ciencia, puede afirmarse su concepción como Ciencia Empírica o Fáctica y concretamente como disciplina social, dado su objeto de conocimiento que en consecuencia determina su campo de aplicación como de naturaleza económica.

Por su contenido económico la contabilidad pertenece al grupo de las ciencias sociales. La contabilidad es ante todo una Ciencia Económica por la naturaleza de los elementos sobre los que opera, por el fin que persigue el conocimiento de la situación económica y por los métodos que utiliza. Su adscripción a un campo científico, no es por consiguiente dudoso. Pertenece al grupo de las ciencias económicas, si bien con relaciones muy fuertes con el derecho (relaciones formales) y con la matemática (relaciones instrumentales)"²⁷.

3.2. LA CONTABILIDAD COMO CIENCIA SOCIAL

El conocimiento científico ha surgido de la necesidad de

²⁷ REQUENA RODRIGUEZ, José María. Op Cit. pp. 681.

supervivencia de la especie humana; vale decir, que el proceso de desarrollo y perfeccionamiento del conocimiento, desde el pensamiento mítico y mágico hasta el conocimiento científico ha sido el resultado de la actividad del hombre sobre el medio ambiente y de la evolución simultánea de sus concepciones a cerca del mundo, evolución que es estimulada a su vez, por resultados adversos a sus expectativas que de hecho lo inducen a plantear nuevas formas de interpretación de la realidad que lo circunda.

En este proceso de ensayo, donde el perfeccionamiento de las ideas o nociones extraídas de su experiencia cotidiana, lo han llevado a ordenar y hacer cada vez más sistemática su acción sobre la naturaleza, transformándola y adecuándola a sus necesidades e intereses.

A pesar de que el ser humano es la criatura biológica más compleja está dotada de ciertos rasgos que se combinan en ella y que pueden darse de manera aislada en otras especies, pero que en el ser humano están reunidas, lo que hace que este produzca su propio ambiente a través de la transformación de la naturaleza para satisfacer sus necesidades.

Desde las primeras comunidades humanas hasta las sociedades modernas más complejas, la mayor o menor destreza en la solución y realización de las labores cotidianas dependen

del grado de organización del conocimiento sobre el mundo, el grado de conciencia acerca de la necesidad social de ejecución de actividades encaminadas a garantizar la supervivencia y el entrenamiento en esas actividades socialmente necesarias.

A partir de su inadaptabilidad biológica básica, la especie humana se vio enfrentada a la necesidad de crearse sus propias condiciones de vida a través de una práctica social permanente que fue el trabajo, y a través de esto, ha ido contrayendo relaciones cada vez mas perdurables y complejas de las que resultaron distintos tipos de sociedades y de productos culturales. El empleo de sus manos como de herramientas cada vez mas sofisticadas, hizo posible un desarrollo paulatino de su habilidad productiva, de su capacidad mental para recordar, registrar, deducir y razonar, y con la ayuda del lenguaje, construir modos de transmisión y de almacenamiento de sus experiencias adaptativas para progresar gradualmente.

De allí que la existencia del ser humano trascienda su propia naturaleza biológica; su adaptación como especie fundó un orden de fenómenos que no existía en la naturaleza y que fue perfeccionando, complicando y haciendo cada vez más poderoso el mundo de los fenómenos sociales.

El estudio de la naturaleza como se ha visto, implica

necesariamente, la existencia de diferentes niveles de complejidad de la realidad, de planos distintos de organización y manifestación de los fenómenos, que en consecuencia conducen a que la ciencia también presente diferentes niveles de conocimiento.

El conocimiento científico puede diferenciarse, según los tipos de ciencia que se han desarrollado a medida que los seres humanos buscan explicarse con cierto rigor, el comportamiento del mundo natural y posteriormente su propia conducta en sociedad. Las diferencias resultan de su objeto de estudio, cada nivel está dotado de rasgos diferentes tanto en el plano de sus estructuras como en el de los comportamientos que adoptan; así también diferirán las teorías, conceptos e hipótesis que cada uno posee.

La existencia del hombre en sociedad, originó un nivel de conocimiento que tardó más tiempo en perfeccionarse en relación a otros niveles de las ciencias. El grado de complejidad del mundo social plantea el hecho de que dicho nivel de fenómenos se intenta explicar no a partir de una especie de ciencia madre (como el caso de la biología), sino hay varias ciencias madres que se han ido diversificando a través de su historia pudiéndose afirmar entonces que el nivel de conocimientos que tiene por función la observación, descripción, explicación y predicción de la estructura y comportamiento de la

sociedad, son las ciencias sociales. Este conjunto de disciplinas: Psicología, Antropología, Economía, Política, Historia y Sociología, para señalar las básicas; se diversifican en una gran cantidad de disciplinas que combinan elementos de cada una, es el caso de la Psicología Social, la Antropología cultural, la Historia Económica, la Psico-Lingüística, etc, que están dotadas de autonomía y de especificidad teórica y aún metodológica.

El nivel científico de las ciencias sociales, ha sido cuestionado y no existe consenso en este sentido, dada la complejidad de su objeto de estudio: en el Hombre, por su naturaleza y complejidad no es fácil predecir su conducta y el resultado de sus interrelaciones con otros hombres, es decir sus conductas sociales.

A este respecto, se señala el siguiente argumento:

El nexo que existe entre los fenómenos o clases de acontecimientos naturales es independiente de cualquier sociedad, común a todas ellas e impermeable a los significados imperantes en una u otra. Pero las acciones se definen por lo que significan para los participantes, y los significados que las identifican, se extraen del fondo sistemático común de una cultura dada, que no se identifica necesariamente, y quizás nunca, con el de otra cultura.

De ahí que no pueda existir ninguna generalización, causal válida en la que uno de los eslabones, sea una

clase de acciones determinadas, es decir acontecimientos reunidos solamente en virtud de los significados, por así decir, colectivamente privados, que resultan estar en uso en una cultura dada, pues no guardan relación alguna con ninguna especie o categoría natural. La naturaleza no sabría reconocerlos ni identificarlos y, en consecuencia, no puede aplicarles ninguna relación de causalidad. En cuanto a los nexos que es costumbre observar entre dos o más de tales categorías portadoras de un significado social, son establecidos en virtud de la semántica de la cultura en cuestión y sólo pueden aprehenderse penetrando a fondo este sistema, y no mediante una investigación externa. La investigación intersocial y las generalizaciones comparativas son absurdas e imposibles por cuanto los sistemas de significados de las diversas culturas no son comparables, ni coincidentes, o bien solo lo son de forma contingente o parcial.²⁰

No obstante la anterior argumentación, sobre la poca validez científica de las "Ciencias Sociales", puede concluirse a su favor, pues contiene en mayor o menor grado, los rasgos esenciales que plantea la Teoría de la Ciencia. Dichos rasgos son:

- a. Presencia de hipótesis bien articuladas y puestas a prueba

²⁰ICFES. Curso especializado en la Modalidad de Distancia sobre Investigación en las Ciencias Sociales. Módulo 1. Lecturas Complementarias. ICFES Procesos Editoriales. pp 17

sistemática; b. Medición cuantitativa precisa y operacionalización de los conceptos; c. Observación meticulosa con arreglo a métodos públicamente comprobables; d. Estructuras conceptuales complejas y rigurosas; e. Paradigmas compartidos, al menos por grandes comunidades académicas que resisten la prueba del tiempo.²⁹

En esta misma línea de discusión acerca de la Cientificidad de las ciencias sociales, cabe destacar la siguiente apreciación que corrobora su validez como conocimiento científico:

En diversas esferas de estas ciencias, se elaboran modelos abstractos, también de gran perfección y sutileza, que sirven como paradigmas comunes a vastas comunidades de estudiosos (por ejemplo los economistas); y, además en ámbitos donde el aparato conceptual no dista demasiado de las ideas de mero sentido común, no obstante, un profesional de la especialidad bien preparado, posee informaciones y conocimientos nuevos y de primera mano para el desarrollo de la materia en cuestión. En todos estos sentidos los estudios sociales son efectivamente científicos. Extensos sectores de los mismos, satisfacen plenamente una u otra de las muchas teorías existentes y convincentes, del fuego sagrado. Y nuestra vida colectiva sería mucho más pobre sin ellos.³⁰

²⁹ Ibid., pp 50

³⁰ Ibid., pp 50

Tomando como base el anterior marco teórico de la Ciencia, corresponde ahora analizar los fundamentos y elementos que conforman la Contabilidad como un área del conocimiento científico. Para este propósito, es preciso examinar si en su estructura se consideran los elementos que según la Teoría del Conocimiento, son indispensables para considerar o elevar a dicha categoría cualquier fuente de conocimiento.

En el Conocimiento Científico, se dan cuatro niveles fundamentales a saber: Epistemológico, Teórico, Metodológico y Técnico; niveles que configuran su estructura interna y que para efectos de los objetivos del presente estudio, serán el punto de referencia para determinar la "Cientificidad" de la Contabilidad.

El nivel Epistemológico es pues, el nivel más abstracto y más general de una Ciencia, en el que se debaten problemas tales como el grado de objetividad que ésta alcanza en sus investigaciones y qué criterios hay que adoptar para mantener o mejorar ese nivel de objetividad; el grado de universalidad y validez de sus leyes o enunciados más generales, el tipo de teoría que debe construir e incluso los valores que esa ciencia a través de su práctica ha definido como deseables y defendibles.

Un primer paso implica entonces, la necesidad de

identificar su objeto de estudio, o en otras palabras, los hechos que son objeto de observación por la Contabilidad, dado que constituyen sus elementos científicos fundamentales y primarios.

Dicho cuestionamiento se traslada como consecuencia de la consideración histórica, es decir a conocer sus inicios y posterior desarrollo, hasta colocarla en el status de Disciplina Científica.

Sobre este aspecto los estudiosos identifican tres momentos o períodos fundamentales: Empírico, Clásico y Científico.

En su origen, fue meramente empírica y respondía a la necesidad del registro, por lo que en todo caso, en sus primeras anotaciones, podría situarse el origen. No obstante por lo rudimentario de las mismas y la precisión terminológico-conceptual expuesta, solo las realizadas en Roma responden de una manera más precisa, a tal consideración, aunque no como verdadera ciencia, sino, a lo sumo estrictamente como mera técnica. Realmente la verdadera configuración científica de la contabilidad, encuentra sus primeros atisbos en el siglo XIX, con la enunciación de la teoría Personalista de Cerboni, por cuanto las aportaciones anteriores, ofrecen escasísimo valor, salvo el de divulgación de la obra de Pacciolo, la que por otra parte con ser de singular trascendencia para nuestra disciplina, no es precisamente el hito de mayor consistencia en la cualificación

científica.³¹

La Contabilidad a lo largo de su evolución en la Historia,

Se fundamenta en la observación y conocimiento de los "Objetos Económicos" y en los "Agentes Económicos", sus cambios, intercambios, relaciones, es decir las transacciones Económicas -entre y dentro de entidades- cuya noción un tanto compleja, requiere al menos, la especificación de dos transactores, un instante o intervalo de tiempo y usualmente la asignación de un valor.³²

Para obtener una visión clara, precisa y útil que define si la contabilidad es ciencia social, la American Accounting Association realiza unos planteamientos que tienen que ver con el campo de acción, naturaleza y elementos de la disciplina contable:

- I. Campo de acción de la Disciplina.
 - A. Objetivo de la función contable: Medición y comunicación de los datos reveladores del pasado, presente y futuro de las actividades socio-económicas.
 - B. Disciplinas básicas utilizadas para acometer la función contable: Ciencias

³¹ REQUENA RODRIGUEZ, José María. Op Cit. pp 666

³² Ibid. pp 675

sociales, matemáticas y, al menos, áreas concretas de la teoría de la información y uso de ordenadores, así como los métodos contables convencionales.

C. Propósito de la función contable: mejorar los métodos de control y toma de decisiones a todos los niveles de las actividades socio-económicas.

II. Naturaleza de los conceptos contables.

A. Conceptos motivacionales: La causa de las actividades socio-económicas debe ser relacionada con los deseos de los individuos y con los objetivos de las organizaciones, tales como el afán de obtener beneficios (a corto plazo o a largo) prestigio, poder y otros variados y conflictivos objetivos.

B. Conceptos de medición: Los supuestos hechos para facilitar la medición se refieren a aquellos basados en la naturaleza de una unidad económica, en la determinación de actividades que deben ser medidas y en la selección de unidades apropiadas de medición.

C. Conceptos de comunicación: Los supuestos realizados para facilitar la transmisión de la información envuelven aspectos tales como, la selección del lenguaje de medición, la determinación de métodos efectivos de información y la dirección de la información en aras de su mejor uso.

III. Elementos de la Disciplina.

A. Métodos contables:
Incluye técnicas tales como:
ordenadores, análisis
estadístico y una variedad
de otros métodos de
medición.

B. Entidades contables:
Incluye cualquier unidad
económica como puede ser:
empresas, entes
administrativos, naciones o
regiones e individuos.

C. Actividades contables:
Constituyen aspectos
seleccionados en el
discurrir de las actividades
socioeconómicas, tales como
transacciones y otros
objetivos diversos
integrados en el proceso
circulatorio.³³

Las anteriores argumentaciones, reflejan a grandes rasgos lo que es la contabilidad como Disciplina Científica, sin embargo conviene hacer una aclaración acerca de las formas como se manifiesta y aplica la disciplina contable, las cuales constituyen en gran parte su razón de ser.

Basados en lo anterior, se deduce que la contabilidad comprende una variedad de campos de aplicación de índole económica a cuyo estudio y fines obliga su agrupación

³³WELSCH, Lenn A. Fundamentos de la Contabilidad. Mexico: Hospandemérica 1983. pp 31-31

sistemática como acertadamente lo define Túa Pereda:

Un sistema contable es un conjunto de reglas orientadas a una finalidad concreta. Sistemas, subsistemas e, incluso subderivaciones de estos últimos, constituyen la manera en que se manifiesta y aplica la disciplina contable.

Así, la Contabilidad Nacional es un sistema contable, dentro de ella podemos distinguir subsistemas, es decir subconjuntos de reglas diferentes, orientadas a finalidades también relativamente distintas, aunque englobadas en un denominador común: medir la circulación de valor en el ámbito macroeconómico. La contabilidad de la Renta Nacional.

La Contabilidad Empresarial, puede considerarse como otro sistema contable. La Contabilidad Financiera, la de Costes, la presupuestaria, la que se realiza con criterios fiscales, son algunos de los subsistemas de la misma.

Todos los sistemas contables tienen rasgos coincidentes, precisamente aquellos que nos permiten atribuirles el calificativo de contables. Todos ellos manejan, por tanto, elementos y conceptos similares.³⁴

Un sistema contable se apoya en la Teoría General y se deduce a partir de la misma, lo cual conlleva inmediatamente a considerar que los sistemas contables

³⁴ TUA PEREDA, Jorge. La Investigación en Contabilidad: Una reflexión personal. II Encuentro de Investigación Contable. FIDESC. Bogotá 1992. pp 6.

surgen teniendo en cuenta su entorno o mejor, las características en que se generan y que de paso señalan sus objetivos.

Los objetivos del sistema contable deben supeditarse al entorno ya que, por ejemplo, de nada sirve imponer un sistema con objetivos fiscales, en un entorno que está demandando información para la inversión Bursátil y en segundo lugar, los objetivos van a condicionar otros rasgos del sistema, tales como características, requisitos y especialmente, tanto sus macroreglas generales como sus reglas detalladas.³³

En consecuencia las macroreglas que enmarcan un sistema Contable "Son los denominados Principios Contables, que deben estar de acuerdo con los objetivos, características y requisitos del sistema, además, sirven para elaborar a la luz del entorno y de los rasgos básicos del Sistema Contable, las reglas detalladas del mismo".³⁴

Llegados a este punto es importante hacer una aclaración acerca de los principios contables, que en ocasiones lamentablemente llegan a confundirse con la Teoría General de la Contabilidad.

³³Ibid., pp 11

³⁴Ibid., pp 12

Al respecto se destaca una argumentación de Túa Pereda, válida y oportuna. Dicho autor, aduce: "Los principios son simplemente un eslabón, dentro de un sistema contable, se verifican y, por tanto, si es necesario, se rechazan, en función de su congruencia con los pasos previos del itinerario lógico-deductivo: entorno, objetivos, características y requisitos del Sistema Contable".³⁷

Complementa Túa Pereda su concepción de principios Contables de la siguiente manera:

Regla vinculada a un propósito u objetivo concreto, derivada de la aplicación de la teoría general a un supuesto específico y cuya validez descansa en:

- Su orientación al cumplimiento de la finalidad prevista para el sistema contable con el que se vincula;
- Su congruencia tanto con el entorno en el que se desenvuelve dicho sistema como sus propósitos;
- Su sustento en un itinerario lógico deductivo, que parte de los rasgos del entorno y que incluye, además las notas básicas del sistema contable al que pertenece, determinadas por sus objetivos y por los requisitos y características de la información contable.³⁸

Ahora bien, los anteriores razonamientos, permiten a hacer

³⁷Ibid., pp 12

³⁸Ibid., pp 12

algunas consideraciones acerca de la validez de las construcciones teóricas que definen los sistemas contables.

Los sistemas contables deben verificarse de una doble manera. En primer lugar, asegurando su congruencia con la teoría general. Pero al mismo tiempo, asegurando también su utilidad en relación con los objetivos perseguidos.

En esta misma línea, Mattessich resume la validación contable en los tres puntos siguientes:

- Las proposiciones de alto grado de abstracción, correspondientes a la teoría general, deben ser verificadas, en relación con la gama completa de los sistemas que emplean la doble clasificación.

- Las proposiciones del más bajo grado de abstracción, las últimas hipótesis específicas de cada sistema contable, deben verificarse, asegurando que su utilidad neta es positiva en relación con los objetivos específicos perseguidos y no menor que la utilidad neta de la mejor alternativa no escogida.

- Cada proposición de los niveles intermedios de abstracción debe estar confirmada, por un lado, con la proposición superior más próxima y, por otro, con todas las proposiciones inferiores que se deriven de la misma.³⁹

Una última consideración a tener en cuenta en el nivel epistemológico de la Disciplina Contable, es el examen de

³⁹Ibid., pp 14

las fuentes que la suscitan y la orientan, se tiene, entonces, que en las nociones fundamentales que corrientemente orientan su práctica, participan factores económicos, institucionales, legales, políticos, sociológicos y tecnológicos que han influido notablemente en el surgimiento y consecuente desarrollo de la Contabilidad como Disciplina Científica.

En primera instancia, se considera las "Influencias del Medio", para lo cual es necesario remontarse a los orígenes de la Contabilidad, situado alrededor del año 1300 con la aparición de la "Teneduría de Libros por la partida doble".

Ya en su más primitiva aplicación, la teneduría de libros por partida doble abarcaba determinadas ideas, hoy aceptadas, que incluyen:

1. El concepto de una entidad de negocios.
2. La contabilización de cosas diversas a base de dinero.
3. La necesidad de distinguir entre el Capital y utilidad y,
4. La integración de cuentas reales y nominales en un solo sistema de Contabilidad.⁴⁰

Posteriormente con el surgimiento del comercio a nivel internacional entre Europa y el nuevo mundo, poco a poco va consolidándose la actividad de negocios, surgiendo la

⁴⁰SALMONSON. R.F. Teoría Básica de la Contabilidad Financiera. México Herrera 1.971. pp 35.

necesidad de determinar las ganancias o pérdidas al final de cada año , práctica que fue establecida, inicialmente en Francia y posteriormente en Inglaterra.

La ley de compañías conjuntas, de Gran Bretaña, en el año de 1.844, hizo posible la constitución de sociedades, por medio de su registro (con responsabilidad ilimitada; la responsabilidad limitada surgió en 1.855) y ayudó a la aparición de la forma de Sociedad Anónima. La ley exigía la presentación de un balance "Total" y "Correcto" a los accionistas, pero no la de un estado de pérdidas y ganancias. Y a pesar de que, debido a sus efectos de renta más bien que en el balance, se reconocieron acumulaciones adecuadas, muy poco fue lo que dijo acerca de la valuación del activo.⁴¹

La aparición de las sociedades anónimas, arroja también elementos en la creación de la Teoría Contable. En ella se destacan:

La Teoría de la Entidad. En los primeros años del siglo actual, la Contabilidad de la actividad de negocios, se explicaba generalmente, por medio de la teoría patrimonial, tal como lo encontramos en obras de Sprague, Halfield y Kester. Según la teoría patrimonial, la actividad de negocios se ve con los ojos del dueño de la Empresa. El activo poseído y pasivo debido son los del dueño. Las

⁴¹Ibid., pp 36

ganancias son un aumento de bienes, y los estados contables son informes destinados a los dueños.

Esta teoría, se considero adecuada para la Empresa pequeña, pero respecto a la Gran Sociedad Anónima, era más apropiada la teoría de la Entidad. Se ve a la entidad de negocios como algo distinto de sus dueños, con activo y pasivo que le son propios.

Las ganancias aumentan la parte de los accionistas que es también un derecho que grava el activo de la entidad. La contabilidad se encarga de dar cuenta a todas las partes interesadas.⁴²

Otra fuente teórica para la contabilidad, la constituye aquella que se deriva de los Impuestos señalados a la renta, cuyo origen se localiza en los Estados Unidos.

Dicha legislación destaca:

La ley de contribución indirectas de 1.909, señaló el Impuesto sobre la Renta Neta, después de restar un margen razonable para la depreciación.....sirvió de mucho para que se contabilizasen los cargos por depreciación y estimuló los estudios acerca de la naturaleza de la misma y de los métodos par determinar su punto periódico. De igual modo la ley de 1.954, que permite el uso de métodos acelerados para el cálculo de la depreciación, determinó, la aceptación de estos métodos y ensanchó sobre manera de discusión teórica de sus méritos, y su aceptación para fines fiscales llevó a la creación de la

⁴²Ibid., pp 37

teoría y práctica de asignar impuestos sobre la renta a diversos periodos de tiempo.⁴³

Una de las bases de la teoría contable, quizá la más controvertida, es la teoría económica. Existen coincidencias y discrepancias tales como:

El concepto económico de que la ganancia nace del intercambio de mercancías, guarda cierto parecido con la realización y clasificación del Capital, hecha por Adam Smit, de Capital circulante y Capital fijo.

La similitud entre el concepto de riqueza propio de los economistas y el concepto contable del Activo, ha sido puesto de relieve por muchos autores. Y entre los contadores, existe una aceptación cada vez mayor de que el valor actual de un elemento del activo es el valor descontado de sus servicios u otros beneficios futuros, lo que constituye un concepto económico. La determinación del costo directo, que en los últimos tiempos ha sido objeto de mucha atención, constituye un esfuerzo por llevar a la práctica, la muy conocida teoría del costo marginal, propia de los economistas, y, corrientemente, los contadores están prestando considerable atención a los conceptos económicos de utilidad y de conservación del capital.⁴⁴

Otra fuente de la Teoría Contable, se origina con la aparición de los servicios públicos a mediados del siglo

⁴³ Ibid., pp 40

⁴⁴ Ibid., pp 42

pasado en Inglaterra y E.E.U.U., la siguiente anotación lo señala claramente:

Con la aparición de los servicios públicos, se hicieron grandes inversiones en Activo fijo haciendo que se prestara enorme atención a la distinción entre gastos para ingresos y gastos de capital. Se utilizaron diversos métodos para que cuidaran de la conservación del capital, hasta que a fines del siglo XIX, paso a ser regla general que las renovaciones y sustituciones se cargaran a gastos sin que se contabilizara depreciación periódica alguna.⁴⁵

Otros conceptos tales como, la Teoría de la mancomunidad, debe su origen también a la contabilidad de las empresas de servicio público.

La utilidad de operación de una empresa de servicio público, se calcula restando de los ingresos, todos los gastos que han incurrido para servir a los consumidores. Representa la utilidad a disposición de todos los que aportan capital, inclusive de los tenedores de obligaciones. Luego se restan los intereses, pérdida de capital y donativos, para llegar así a la utilidad neta para los accionistas; este es un concepto patrimonial.⁴⁶

Se ha señalado también como fuente de la teoría contable,

⁴⁵Ibíd., pp 43

⁴⁶Ibíd., pp 44

las condiciones económicas y sociales en determinados momentos de la historia, como en el caso de las crisis de recesión, para las que siempre se buscaron soluciones contables, concretamente enfocadas hacia procedimientos de revaluación de Activos.

"La literatura contable contiene desde hace ya bastante tiempo numerosas referencias a los posibles efectos que el cambio en el nivel de precios surte en las mediciones contables."⁴⁷

En cuanto a las influencias sociales, cabe destacar el movimiento en favor de las pensiones que incluye una amplia gama de factores que cuestionan e impulsan la búsqueda de una contabilidad adecuada en la que se ha de tener presente conceptos tales como, la naturaleza del Activo, del Pasivo y de los Gastos.

Otra instancia a contemplar en las fuentes de la Teoría Contable, es la influencia de las organizaciones, esto es los organismos y/o instituciones que directamente se ocupan de la práctica contable o a la sistematización y producción de sus teorías, concretamente en los E.E.U.U., pero que han repercutido en el país.

⁴⁷Ibid., pp 46

Cabe destacar dentro de ellas al American Institute of Certified Public Accountants, cuya influencia en la evolución de la contabilidad ha sido notoria.

Así mismo la American Accounting Association, que aglutina a maestros e instructores de la disciplina contable y cuyos objetivos buscan primordialmente "influir en la evaluación de la teoría contable. Sus intentos más importantes por hacerlo cabe encontrarlo en cierto número de publicaciones, inclusive una serie de enunciados de principios, normas y teorías contables".⁴⁰

Con la creación de la comisión de valores, los aportes en la construcción de la teoría contable, han sido notables dado que han marcado las pautas en el establecimiento de principios y prácticas de la contabilidad en este sentido.

Vistos pues, los componentes epistemológicos de nuestra disciplina, corresponde ahora, examinar el segundo nivel de su estructura formal, esto es, LA TEORIA.

Como ya se ha visto en otra parte de este estudio, el nivel teórico de una disciplina científica hace referencia al conjunto de cuerpos interrelacionados de explicaciones,

⁴⁰Ibid., pp 53

acerca de algún área de la realidad que dicha ciencia estudia.

En este nivel, se agrupan todas la teorías que una ciencia dispone en un momento dado, ya sean cuerpos de explicaciones generales, que proporcionen un modelo al objeto de estudio de dicha disciplina, como también cuerpos de explicaciones más importantes de nivel intermedio e incluso de explicaciones relativas a fenómenos específicos.

En síntesis, "el estudio de una rama del saber es sondear su naturaleza fundamental, más bien su esencia que su forma, y poner el enfoque en conceptos, nociones y leyes naturales esenciales, más bien que en su aplicación".⁴⁹

Siendo el nivel teórico de una ciencia, su núcleo fundamental y el destino final de la Investigación en ella, es decir, el lograr cuerpos de explicaciones válidas para el conjunto de fenómenos que son su objeto principal, es conveniente entonces definir en primera instancia que es la Teoría Contable, para tal efecto se define como un "Conjunto cohesivo de proposiciones conceptuales, hipotéticas y pragmáticas que explican y orientan la acción del contador en la identificación, medición y comunicación

⁴⁹Ibid, pp 13

de información económica",⁵⁰

No obstante la anterior definición, es importante considerar el punto de vista del profesor Mattessich, quien argumenta que las hipótesis fundamentales de la contabilidad son más difíciles de precisar que los hechos objeto de observación, como lo prueban los numerosos intentos realizados en formular axiomas contables, postulados, proposiciones básicas, principios, hipótesis y reglas.

Tal dificultad se agrava por las circunstancias de que las medidas contables vienen usualmente condicionadas por propósitos específicos.

Este carácter normativo-teleológico de la Contabilidad dificulta el propósito de establecer un conjunto único de "Hipótesis fundamentales" y fuerza a múltiples conjuntos alternativos de ellas, cada uno de los cuales resulta adecuado para objetivos particulares. Si estos medios básicos comunes a cualquier Sistema Contable no existen, afirma el profesor Mattessich, no tiene justificación el hablarse de una "Teoría de Contabilidad" sino solamente de una "colección de reglas contables". Pero si es posible precisar en base a la totalidad de Sistemas Contables -una serie de proposiciones básicas comunes a todos ellos, agrega, -una Teoría de la

⁵⁰Ibid., pp 13

Contabilidad en el riguroso sentido de la palabra- puede existir perfectamente. En este caso, se tendría que formular algunas de esas proposiciones de manera que contengan variables que permitan insertar, posteriormente, hipótesis empíricas orientadas.⁵¹

Más adelante complementa Mattessich:

Tal conjunción de conceptos confiere a la Contabilidad una configuración Teorética especial, cuya razón de ser deriva de la consustancial naturaleza de sus hipótesis fundamentales y la frecuente interrelación de las mismas con objetivos concretos, cuya circunstancia no ha sido comúnmente tomada en consideración. De tal manera, Observa que en Contabilidad se utilizan hipótesis específicas que, erróneamente, son tomadas como reglas contables e incluso en ocasiones como auténticos "Principios de Contabilidad" sin deparar en establecer la evidente asociación de las mismas con los propósitos u objetivos particulares que las condicionan, los cuales hacen de ellas meras proposiciones restringidas a un campo limitado de aplicación.⁵²

Sobre este aspecto de la Teoría Contable, Mattessich, afirma que:

Una Teoría de la Contabilidad debe

⁵¹REQUENA RODRIGUEZ, José María. Op. Cit., pp 676

⁵²Ibid., pp 678

caracterizarse por un mayor énfasis funcional; esto es, por una completa exploración de la totalidad de objetivos factibles, junto a la Investigación de los diferentes conjuntos de hipótesis empíricas, cada una de las cuales sincronice con un propósito específico o con una determinada área de objetivos.⁵³

No existe una única Teoría Contable, pues en realidad existen diversas Teorías de Contabilidad que han sido formalmente aceptadas y que conciernen a diversos aspectos de la Disciplina. Al respecto el Comité de Conceptos y Normas de la Américan Accouting Association. explica:

Ha existido una creencia persistente y generalizada entre los contadores que la acumulación de literatura sobre la Teoría de la Contabilidad, eventualmente llevaría a la creación de una base irresistible para la especificación del contenido de los estados financieros externos.... el punto de vista de este comité es que no existe en este momento una Teoría Básica de la Contabilidad, que tenga aceptación Universal, más bien se ha propuesto y se continúa proponiendo una multiplicidad de Teorías.⁵⁴

No obstante las anteriores consideraciones, es válido decir que la gran mayoría de proposiciones teóricas han sido

⁵³Ibid., pp 678

⁵⁴ARAUJO, Jack. Perspectivas de la Teoría e Investigación Contable. Universidad de Antioquía. pp 1.

formalmente aceptadas, dado que su aplicación en la práctica (pertinencia empírica) ha sido acertada y sus proposiciones ofrecen coherencia lógica interna, llenando así los requisitos lógico-formales que dan validez a una teoría científica.

Ahora bien, es preciso señalar, el porqué de las diferencias existentes entre los enfoques planteados en la Teoría Contable. La respuesta a esta inquietud aparece claramente definida en la siguiente opinión: de Mattessich

Las diferencias existentes entre las diversas teorías de la Contabilidad se deben primordialmente a distintos puntos de vista en cuanto a los "usuarios" de la Información Contable tales como: Los dueños de la Empresa, los acreedores, los empleados, entidades gubernamentales y otros usuarios.

En cuanto al "medio ambiente" como condicionador de la Teoría Contable, pueden señalarse los siguientes factores:

- La presencia y uso de la información financiera sobre la entidad contable, que proviene de fuentes que no son de los estados financieros y,
- La eficiencia o ineficiencia de los mercados bursátiles en el procesamiento de la información financiera, bien se origine ésta en informes de orden contable u otras

fuentes⁵⁵

Además de existir distintas clases de usuarios, el comportamiento los mismos es disímil dentro de cada clase, debido a diferencias individuales en creencias y preferencias que afectan el uso dado a los estados financieros. O sea que hay heterogeneidad de "usuarios" y heterogeneidad de "usos", lo cual presenta exigencias adicionales a cualquier teoría global de la Contabilidad.⁵⁶

Conociendo estas apreciaciones, a continuación se contemplan someramente los Enfoques más destacados y aceptados de la Teoría Contable a saber:

3.2.1. Enfoque Práctico. Parte de la concepción universal de que la Contabilidad es un arte utilitario. En este enfoque se ofrecen soluciones; prácticas e inmediatas a problemas apremiantes, sin tomar en cuenta la coherencia interna entre tales soluciones; en ella la teoría se considera como una justificación racional de la práctica.

De este modo se establece una regla general u orientación para la acción contable, que bajo el enfoque práctico, es un principio de Contabilidad. Se basa en una

⁵⁵Ibid. pp 7

⁵⁶Ibid. pp 5

experiencia satisfactoria en requisitos legales y en arreglos contractuales y no en procesos razonados formales e interiormente consistentes. Se establecen definiciones y reglas de trabajo para llevar estos principios a la realidad. Estos principios, definiciones y reglas constituyen junto con la explicación y justificación, el cuerpo de teoría englobado en el Enfoque Práctico. Su evolución fruto de la práctica con éxito, explica los conceptos de materialidad, objetividad, consistencia, claridad y conservadurismo a las que a menudo se señalan como principios de Contabilidad²⁷

Por otra parte, es requisito indispensable para la aplicación de este enfoque, que la información suministrada sea útil en la práctica. Así mismo, el Enfoque práctico observa serios inconvenientes, dado que las proposiciones no presentan una estructuración clara, hecho que se origina por la no definición de objetivos claros "puesto que, dentro de este enfoque, la teoría es, gran medida, racionalización de la práctica, el cuerpo de esta teoría tiene que contener algunas proposiciones que se oponen entre si".²⁸

3.2.2. Enfoque Deductivo. El punto de vista deductivo, es el que más popularidad ha tenido, entre los autores que

²⁷SALMONST, RF. Op Cit. pp 15

²⁸Ibid. pp 17

desarrollan la teoría global de la Contabilidad. Sus racionalizaciones concluyen que una teoría "comienza con postulados y objetivos y deriva de estos los principios lógicos que se aplican en la práctica".⁵⁹

Este proceso requiere de las siguientes etapas:

- Formulación de los objetivos generales o específicos de la presentación de informes;
- Una declaración de los postulados de la Contabilidad concernientes al medio ambiente económico, político y social en que debe funcionar;
- Definición de los parámetros que rigen el proceso de razonamiento.
- Definición de la estructura dentro de la cual pueden expresarse y resumirse las ideas;
- El desarrollo de un grupo de definiciones; y
- La enunciación de principios generales determinados racionalmente que han de aplicarse en la práctica.⁶⁰

Se han señalado como limitaciones de este enfoque aquellas que son inherentes al medio contable "se refieren

⁵⁹ ARAUJO, Jack. Op.Cit. pp 8 y 9.

⁶⁰ Ibid. pp 9

limitaciones: la objetividad, la mutabilidad y la congruencia".⁴¹

De otra parte, quienes defienden esta Escuela, postulan como ventajas "la formulación de una estructura teórica completa, coordinada y congruente, cada uno de cuyos pasos se infiere lógicamente de su paso anterior. Se logra la congruencia interna entre proposiciones y finalmente lo que caracteriza el enfoque deductivo es lo ordenado y metódico del pensamiento."⁴²

3.2.3. Enfoque Inductivo. Con este proceso de razonamiento, se producen teorías partiendo de lo particular a lo general.

"En la Contabilidad, el proceso de inducción comprende la observación de las transacciones financieras y datos conexos de las entidades económicas que operan en la sociedad. Si esta observación indica que hay relaciones recurrentes se formulan generalizaciones y principios".⁴³

⁴¹ SALMONSON, RF. Op. cit., pp 18

⁴²Ibid. pp 19

⁴³ ARAUJO, Jack. Op Cit. pp. 8.

recurrentes se formulan generalizaciones y principios".⁴³

Cabe anotar ahora los argumentos que ponen de manifiesto inconvenientes en la utilización del Enfoque Inductivo, entre otros, se destaca una apreciación en el sentido de que el Enfoque Inductivo

Resulta afectado por el hecho de que el observador quizá tenga nociones preconcebidas de lo que deba observarse o de cuales sean las relaciones ya existentes, o quizá tenga una predisposición inconsciente. Por consiguiente las generalizaciones logradas de modo inductivo deberán ser sometidas a prueba utilizando el razonamiento deductivo.⁴⁴

Otro argumento que contempla los inconvenientes del Enfoque Inductivo señala que:

El simple empirismo, quizá no proporcione información suficiente acerca de una actividad de la que el contador se ocupa, por ejemplo, es fácilmente observable la adquisición de un edificio y el destino dado al mismo, en especial si al terminar su vida útil, se le destruye materialmente. Pero la expiración paulatina de las propiedades económicas del edificio no pueden

⁴³ARAUJO, Jack. Op.Cit. pp. 8.

⁴⁴SALMONSON, R.F. Op.Cit. pp 22

medirse ni observarse con exactitud.⁶⁵

3.2.4. Enfoque Etico. Se basa en los conceptos éticos de Justicia, Verdad y Rectitud que para Scott constituyen la fuente de los principios contables con los siguientes argumentos:

- Justicia: Los procedimientos contables han de dar un trato equitativo a todos los intereses de las situaciones financieras abarcadas en las cuentas.
- Verdad: Los estados de Contabilidad, deberán presentar una relación fiel y exacta de información.
- Rectitud: Los procedimientos Contables deben ser correctos, sin perjuicios a imparciales.⁶⁶

Con respecto a las ventajas de la utilización del punto de vista ético, en las proposiciones teóricas contables Moonitz afirmaba que los "resultados de cualquier actividad humana con un propósito tienen que juzgarse a la luz del juicio del valor inherente a conceptos éticos.... Así pues la mayor ventaja del enfoque ético está en el señalamiento

⁶⁵Ibid. pp 22

⁶⁶Ibid., pp 23

de metas dignas"⁴⁷

No obstante la validez de estas apreciaciones y el gran aporte en la búsqueda de una Teoría Global de la Contabilidad. El Enfoque Etico muestra fallas motivadas por el carácter intuitivo y personal de los conceptos que la configuran.

3.2.5. Enfoque Sociológico. Enfatiza sobre los aspectos sociales de las Técnicas Contables "Se hace hincapié en el modo en que los individuos, los grupos y la sociedad resultan influidos por decisiones basadas en datos contables. Para el ensayo de los efectos de tales decisiones se utiliza el juicio subjetivo, pero todavía se desconoce con exactitud cuales son los datos que se necesitan para que hagan posibles decisiones que resulten beneficiosas para los intereses de todos cuanto componen la sociedad".⁴⁸

Analizados los puntos de vista más destacados y comúnmente aceptados acerca de la Teoría Contable, se concluye que en realidad no existe una teoría global, existiendo opiniones que incluso llegan a afirmar la no existencia de una Teoría

⁴⁷Ibid., pp 24

⁴⁸Ibid., pp 26

Contable, sin embargo se considera del análisis hecho anteriormente que las escuelas que han aportado significativamente en la construcción de una Teoría Contable permitiendo afirmar sin equívocos que la disciplina cumple con este requisito fundamental que le permite configurarse como una Ciencia.

Con las anteriores apreciaciones se concluye el análisis del segundo nivel estructural de la Ciencia Contable y como consecuencia, corresponde ahora contemplar el tercer nivel: EL METODO, esto es, la utilización de procedimientos, técnicas e instrumental metodológico que permite la construcción de hipótesis o teorías y por supuesto su validación en la práctica.

En las Ciencias Sociales y desde luego en la Contabilidad, para que una teoría sea válida debe ser empíricamente pertinente, es decir sus explicaciones deben referirse a situaciones, hechos, objetos, individuos y relaciones entre ellos, que hayan sido comprobadas ya sea por la observación y en general por la Investigación. Así el nivel del método tiene que ver con los procedimientos lógico-generales que la Disciplina ha escogido para orientar la práctica de Investigación. El nivel del método como los anteriores, no es independiente, al contrario, esta fuertemente condicionado por el nivel Epistemológico y por el Teórico. El tipo de método a escoger en una Investigación, está

determinado por el tipo de hipótesis que se han formulado y la clase de observaciones que hay que efectuar para someterlas a prueba y, como las hipótesis a su vez son deducciones obtenidas directamente o indirectamente de proposiciones teóricas, se tiene entonces que el método está determinado por la teoría y no a la inversa, puesto que el nivel teórico proporciona los cuerpos de explicaciones de proposiciones teóricas a partir de las cuales la Investigación empírica deduce las consecuencias observacionales que se derivan de ellas y crea las condiciones para su verificación apelando al nivel metodológico.

El "Método Contable" como se denomina tradicionalmente hace referencia" a las peculiares maneras en que la contabilidad trata la información que maneja, aunque evidentemente todo "proceso contable" de los últimos tiempos está comenzando a encontrar amplio eco"⁴⁷

Ahora bien, el análisis de éste nivel formal de la ciencia contable implica contemplar los supuestos o principios que se utilizan para lograr que la información más simple y desordenada llegue a configurar las características de un verdadero conocimiento científico a través de un proceso de

⁴⁷WELSCH, Glenn A. Op. Cit. pp 61

abstracción de la realidad que como consecuencia permita la elaboración de enunciados teóricos de carácter universal.

Inicialmente, entonces, debe considerarse el llamado "Principio de Dualidad" mejor conocido como el "Principio de Partida doble" que en opinión de Mattessich, su esencia "consiste en una propiedad bidimensional que permite una doble clasificación dentro de un conjunto de clase"⁷⁰

De lo anterior se infiere que "cualquier transacción puede ser interpretada desde el punto de vista señalado con lo que es posible distinguir en la misma un "aspecto y un contra-aspecto", en palabras de Mattessich. Un débito y un crédito en la terminología tradicional o un "input" y un "output" según los términos al uso de los economistas"⁷¹

El principio de Dualidad es pues, considerado como una "conquista del método que se aplica para lograr un conocimiento estructurado y sistemático de la realidad económica. Su aplicación, tanto a las micro como a las macrounidades, ha traído como resultado un conocimiento por acabado de la situación económica de las mismas, no sólo por la síntesis de datos logrados, sino por la

⁷⁰Ibíd. pp 64

⁷¹Ibíd. pp 64

mentalización producida en el receptor de la información final".⁷²

El método se constituye entonces, en el tercer componente formal en el proceso de construcción de una disciplina científica, proceso que se completa con el cuarto y último nivel, éste es el TECNICO, nivel en el que se contemplan todos los procedimientos lógicos - específicos por medio de los cuales se observa, se analiza y se manipula la realidad. De ahí que las técnicas se justifiquen al interior de un método. Las técnicas no tienen sentido independiente de los métodos que le dan validez y éstos a su vez no son relevantes, sino al interior de una investigación en que haya hipótesis derivadas de perspectivas teóricas determinadas.

Así, la disciplina contable utiliza técnicas comúnmente llamadas: Escalas de medición entre las cuales se destacan: La escala nominal, la ordinal, por intervalos y la escala por cociente. Es a través de estas cuatro escalas que el método contable nutre de conocimientos la disciplina contable.

Con dichas escalas se realizan operaciones para

⁷²Ibid. pp 70

"cuantificar sucesos u objetos de acuerdo con ciertas reglas. Cada tipo específico de regla da lugar a las diferentes escalas antes señaladas".⁷³

Dada la importancia que tales escalas representa para la cuantificación en la contabilidad, se reproduce a continuación el esquema ampliamente aceptado por los expertos y se sintetiza claramente, el proceso de medición científica, tan útil y necesario en la construcción y contrastación de la teoría contable (Ver Tabla 2).

Como bien se puede deducir del esquema anterior, en el que igualmente se observa casos típicos de contabilidad. El método contable utiliza una escala multidimensional porque permite medir los datos o información con varias escalas que reflejan resultados en distintas dimensiones.

Se tiene que en la escala nominal la identificación de operadores contables a través de números "permite introducir un criterio de racionalidad en su clasificación y agregación y sobre todo; de cara al establecimiento de un sistema contable de información integrada"⁷⁴.

⁷³Ibid., pp 70.

⁷⁴Ibid., pp. 72.

TABLA 2. Escalas de medición contable

Escala	Operaciones empíricas básicas	Tipo de estructura matemática	Ejemplos contables
Nominal	Determinación de igualdad	Permutación $x' = f(x)$ donde $f(x)$ significa cualquier sustitución biúnívoca	Codificación de cuentas
Ordinal	Determinación de mayor a menor	Isotónico $x' = f(x)$ donde $f(x)$ significa cualquier función monótona creciente	Clasificación de los clientes por categorías
Por intervalos	Determinación de la igualdad de los intervalos o de las diferencias	Lineal o afin $x' = ax + b$ $a > 0$	Cálculo de costes "standard"
Por cociente	Determinación de la igualdad de los cocientes	Similar $x' = cx$ $c > 0$	Conversión de las distintas monedas en una común cuando se consolidan los Estados Financieros de un grupo multinacional de empresas.

En cuanto a la escala ordinal, se utiliza siempre y cuando existan normas establecidas de control interno, tales normas "categorizan los distintos bienes, activos y otras operaciones de acuerdo con ciertos criterios que permitan la eficaz salvaguarda del patrimonio de la unidad económica".⁷⁵

La escala de medición por intervalos es de orden cuantitativa que generalmente se utiliza para hacer inferencia de tipo predictivo como por ejemplo la determinación de costos estándar. Y finalmente la escala de medición por cociente es utilizada generalmente en las transacciones que involucran intercambios entre distintas monedas.

Vistos a groso modo los métodos y técnicas más utilizados en la disciplina contable, se precisa ahora considerar la importancia de las características que deben tener, dado que de ellos depende la validez de las hipótesis y teorías que a través de ellos se elaboran.

En primer lugar la objetividad se considera como uno de los fundamentos, que ha sido ampliamente debatido por los estudiosos entre quienes se destaca Moonitz, quien "basa la

⁷⁵Ibid., pp. 72.

objetividad en la contrastación realizada por un técnico competente"⁷⁴.

Esta apreciación goza de amplia aceptación entre los expertos quienes consideran su aplicación como:

Una aclaración de principios para proteger al cuerpo social interesado en la información contable de las distintas unidades económicas. Es una garantía que no sólo es lógica, sino necesaria y buena prueba de ello lo constituyen las prácticas seguidas al respecto en la totalidad de los países incorporados plenamente al estrato de los económicamente desarrollos, en los que bien las disposiciones legales, o bien los principios consuetudinarios, imponen la verificación de la información financiera por auditores externos a la correspondiente unidad económica, los cuales han de regirse por los reglamentos éticos y técnicos de una determinada institución profesional que los agrupa.⁷⁷

Llegados a este punto cabe considerar la importancia de sustentar la objetividad.

Sobre factores independientes de las personas que realizan la medición, la cual es evidentemente más realista que su validación por medio de un cuerpo institucionalizado de técnicos al respecto, aunque esto es insoslayable en la esfera externa si se quiere revestir a la información contable de las suficientes garantías sociales, y un estimable procedimiento de control en el ámbito interno.

El segundo aspecto a considerar es el grado de

⁷⁴Ibid., pp. 74.

⁷⁷Ibid., pp 74

confianza de las mediciones contables dada su importancia y aporte decisivo a la hora de tomar decisiones el grado de confianza de las indicadas mediciones estará en función de su capacidad predictiva, ésto es, cuanto menores sean las diferencias entre el "valor estimado" a priori y las mediciones realizadas a posteriori por diferente personal, mayor será el grado de confianza.⁷⁸

Respecto a lo anterior, el grado de confianza va íntimamente relacionado con el grado de objetividad "es el grado de confianza omnicomprendivo del grado de objetividad, el que debe manejarse como criterio para seleccionar el sistema de mediciones contables, toda vez que el mismo exponente de la bondad de las citadas mediciones dé cara al proceso de toma de decisiones".⁷⁹

La contabilidad como las demás ciencias sociales ha utilizado como método de comprobación de sus hipótesis y teorías, el EMPIRISMO, que privilegia la observación o descripción de la realidad por encima de la explicación y cuyo propósito principal es la obtención de datos y la organización de los mismos en descripciones que den cuenta organizada de manifestación de fenómenos.

Se puede considerar sin lugar a equivocaciones que en el proceso productivo, creativo y transformador del hombre

⁷⁸Ibid., pp 77

⁷⁹Ibid., pp 78

sobre la naturaleza, la ciencia aparece como una de sus consecuencias más relevantes y como producto de su activa relación en primera instancia con la naturaleza y posteriormente con la sociedad.

El conocimiento científico, entendido como una forma de observación, descripción, explicación y predicción de alguna área de la realidad, se construye de acuerdo a ciertos principios generales o conjunto de reglas comunes a todas las ciencias, que se ha denominado el METODO CIENTIFICO, la práctica del Método Científico, se traduce en alguna forma de Investigación que incluye a su vez una sucesión de pasos interconectados que conforman procesos y métodos cuyo propósito final es el sistematizar y organizar los avances logrados por la misma investigación. Por lo tanto se puede decir que el Conocimiento Científico es acumulativo ya que va incorporando a su esfuerzo de explicación de nuevos problemas, objetivos y sus explicaciones van abriendo en forma creciente un campo cada vez más vasto de objetos de estudio y en consecuencia el Desarrollo de las Ciencias.

Como Resultado de una Práctica de Investigación Científica se ve estructurado una metodología cuyos alcances tienen que ver con el grado en que ésta proporciona un conocimiento ya sea inicial, parcial, general, provisional o definitivo acerca de un fenómeno.

La metodología va adquiriendo una estructura cada vez más compleja alimentándose del perfeccionamiento paulatino de los procedimientos de Investigación, de la combinación de tales procedimientos, dando origen a estrategias nuevas de Investigación y al perfeccionamiento y sofisticación de las técnicas empleadas en tales procedimientos, de esta forma se va cualificando en el quehacer científico y por ende su resultado: La Ciencia.

Así mismo, el propio desarrollo Científico, ha ido diferenciando Teorías de Investigación en varios campos, entre las que se encuentra la Investigación Social, como un área en la que se presentan dificultades que le son propias y con experiencias de investigaciones que han formulado determinados procedimientos, readaptándolos a las condiciones de investigación que Caracterizan a las Ciencias Sociales, aunque obviamente los métodos utilizados se ciñen a los requisitos generales establecidos por el Método Científico en General, pero tiene sus propios procedimientos de investigación en los que se apoya para la construcción de teorías que explican las diferentes dimensiones de la realidad social.

La contabilidad en consecuencia, como Ciencia Social, apela a procedimientos establecidos como adecuados en su propia práctica de Investigación, los que pueden de hecho resultar ineficaces para otras Disciplinas Científicas, imponiendo

rasgos propios y reconocibles solo al interior de la disciplina contable.

Sin embargo, no se puede dejar de considerar que la ciencia contable al igual que otras disciplinas de las ciencias sociales posee un incipiente desarrollo y fomento de Investigación Científica, practicada por un escaso número de intelectuales en su gran mayoría extranjeros. La situación puede considerarse crítica en este sentido, dado que la investigación practicada se limita a cumplir meros requisitos académicos que en poco o nada impulsan el avance científico de la disciplina contable, quedando como única alternativa -para no quedar rezagados- la importación y adaptación de avances, normas y prácticas contables de sociedades como la Americana o en menor grado la de Europa; situación que anula o adormece la creatividad del gremio el cual solo es rescatable por un pequeño número de académicos que intentan con gran esfuerzo, sistematizar y organizar los avances logrados por la Investigación Contable. Esfuerzo que necesariamente debe fortalecerse en la práctica, si se quiere lograr el reconocimiento general del rango científico que amerita la práctica contable, concretamente en Colombia, priman intereses económicos y políticos que pretenden imponer su criterio desconociendo la práctica científica acumulada de la contabilidad, pretendiendo con leyes y decretos desconocer la científicidad de la práctica contable y por tanto su

autonomía en la implementación y aplicación de normas y reglamentos inherentes a su naturaleza.

Con las anteriores apreciaciones se determinan las consideraciones y elementos que permitan concluir el carácter científico de la Contabilidad aportando un granito de arena en esta interesante discusión que debe estimular en gran manera el interés tanto de intelectuales como de empíricos, quienes de cara al futuro deberán involucrarse activamente con la única mira de enriquecer el acervo de conocimiento hasta ahora acumulado, configurando así mismo una identidad propia que se ajusta a las necesidades y requerimientos del medio contable.

3.3. IMPLICACIONES DE LAS NORMAS FISCALES EN LA TEORIA CONTABLE, PARA TRATAR LA INFLACION

Uno de los retos más importantes impuestos a la contabilidad entendida como un sistema de información para tomar decisiones es que la variación del poder adquisitivo del dinero afecta los postulados básicos contenidos en el Artículo 10. del Decreto Reglamentario 2160 de 1986, según los cuales:

"Los comerciantes deberán conformar su contabilidad y estados financieros de tal manera que la información contable sea confiable, útil, comprensible, íntegra,

objetiva, lógica, oportuna, razonable y verificable"⁸⁰.

La contabilidad presentada a la usanza tradicional de registrar operaciones en pesos de distintas épocas y en consecuencia de diferentes valores adquisitivos, origina documentos económico-financieros poco o nada expresivos de la situación efectiva de las empresas, debido a la deformación causada en sus magnitudes por la pérdida constante del poder adquisitivo de la moneda.

Las altas tasas de inflación experimentadas por la economía colombiana a partir de la década de los setentas, e inclusive las medidas para reconocer la inflación en la determinación de los impuestos, no fueron suficientes para despertar el interés de los empresarios, universidades y profesionales de la Contaduría en esa época en Colombia, por el tema la información financiera en tiempo de inflación. De otra parte, podemos afirmar, que muy poco se ha avanzado en el estudio de las implicaciones de la inflación en los órdenes económico, contable y fiscal puesto que dicha problemática ha sido principalmente estudiada por y para los países subdesarrollados, en vista de que son los que han tenido que enfrentar el flagelo de la inflación. Esto conduce a que no existan antecedentes

⁸⁰DECRETO 2160 de 1.986. Régimen Contable Colombiano
Legis. Editores S.A.

altamente confiables de doctrina universal propiamente dicha y, también, a que su evolución no ha contado con los innegables beneficios de la capacidad para la investigación y el desarrollo, propios de los países desarrollados.

Hechas las consideraciones anteriores es preciso señalar que en el desarrollo del presente trabajo tendremos en cuenta que en Colombia así como en otros países del mundo existen normas jurídicas, tanto en el Derecho Comercial como en el tributario, que establecen cómo conformar la contabilidad, sin que ello implique que antes de los registros de las operaciones no sea necesario un análisis de los hechos económicos que circundan dichas operaciones a fin de tomar una decisión sobre la forma de efectuar tales registros para que reflejen información útil, objetiva, lógica y razonable, pues las normas atrás mencionadas son sólo un marco general, como lo es la Constitución Nacional respecto de las diferentes ramas del Derecho. Pensar lo contrario equivaldría a aceptar que en materia contable todo está dicho, que no es posible enriquecerla y perfeccionarla, y en consecuencia admitir la práctica contable como una actividad rutinaria en el registro por partida doble de las transacciones comerciales.

Así pues, antes de entrar a analizar las implicaciones en la teoría contable de las normas fiscales para tratar la

inflación, se hace necesario definir algunos conceptos del Derecho Tributario, el Derecho Comercial y su relación con las ciencias contables, así como ciertas consideraciones generales sobre el tema.

3.3.1. Ubicación del derecho tributario. Toda norma jurídica se compone de un supuesto de hecho, de una conclusión de derecho y de un efecto jurídico, el cual se produce cuando al realizarse el hecho causa determinadas consecuencias dentro del marco de una legalidad preestablecida: El estado de derecho.

Toda norma jurídica es un imperativo hipotético. Al decir esto se está afirmando, sin duda, que ésta no actúa hasta tanto no se den los supuestos que ella misma contiene. El derecho es, finalmente, una ciencia del deber ser. El derecho está integrado por normas generales y abstractas que no son por sí solas suficientes para darle vida a alguna relación jurídica, mientras no ocurran determinados supuestos de hecho, plasmados en las diferentes normas, para darle movimiento y aplicabilidad, el Derecho Tributario no escapa a estos principios generales de la normatividad jurídica; éste es una rama del derecho público que estudia principalmente, la relación entre los sujetos de la obligación tributaria, tanto desde el punto de vista activa como pasiva; el objeto de la misma y la causa.

Antonio Berlini lo define en los siguientes términos:

Aquella rama del derecho que expone los principios y las normas relativas al establecimiento y a la aplicación de los impuestos y de las tasas, así como a la creación y a la observancia de algunos límites negativos a la libertad de los particulares, conexos con un impuesto, con una tasa o con un monopolio establecido por el Estado con fin de lucro.⁹¹

3.3.2. Relación del derecho tributario con el derecho comercial. El Derecho Comercial regula las relaciones entre comerciantes y sus actos de comercio; como en el caso del Derecho Civil, las actuaciones de comerciantes traen como consecuencia de las mismas, unas obligaciones formales y otras sustanciales de tipo tributario tales como declaraciones, retenciones y por supuesto el cumplimiento de la obligación sustancial, el pago del tributo.

La capacidad económica constituye por definición una circunstancia de la cual proviene la potestad del Estado para establecer el tributo. El comerciante, igualmente por definición persigue ánimo de lucro económico, surge entonces un comportamiento y un resultado económico que, a su vez constituye la base de la tributación.

⁹¹BERLINI, Antonio y ARCHE, Fernando Vicente. Notas de Derecho Español a los principios de Derecho Tributario. Madrid: Derecho Financiero, 1964.

3.3.3. Relación del Derecho Comercial y Tributario con la Contabilidad. La contabilidad es una ciencia encaminada a registrar para todo tercero (Estado, acreedores, dueños del negocio) todas las transacciones diarias de una empresa para obtener los resultados financieros y económicos del negocio, que sirve de análisis y soporte de las decisiones administrativas o gerenciales.

A su vez, la base gravable, que es un elemento fundamental de la obligación tributaria consistente en la cuantificación o magnitud del hecho generador, toma las cifras de la contabilidad. Consecuentemente, la contabilidad se convierte adicionalmente también, en la base informativa de la obligación tributaria para aquellos entes que, conforme a la ley deben llevar contabilidad.

También las normas tributarias le han dado un significado probatorio esencial, de manera que si la contabilidad no cumple con las exigencias legales contenidas en las normas de comercio y en las normas tributarias, estas últimas no le atribuyen a la contabilidad el valor probatorio desde el punto de vista tributario que se necesita. En este caso las normas jurídicas establecen formalidades pero no regulan lo sustancial.

Naturalmente, no todos los hechos contables tienen el mismo significado desde el punto de vista tributario, porque el

objeto de la contabilidad, aunque es coincidente en algunos aspectos, no es totalmente el mismo; mientras la contabilidad permite establecer la situación financiera de un ente económico, el Derecho Tributario, aunque toma en cuenta esa situación financiera, busca gravar un hecho generador que se puede independizar del resultado puramente económico del contribuyente; ejemplo de esto lo tenemos en el gravamen de industria y comercio y avisos que se aplica sobre los ingresos brutos de una empresa sin consideración a su resultado final puede inclusive tener pérdidas comerciales, en el impuesto de renta ciertas inversiones se tratan como deducciones, como por ejemplo las acciones de sociedades anónimas que desarrollan actividades importantes para el desarrollo económico y social según el COMPEP, (Consejo Nacional de políticas de economía Social) las construcciones de viviendas en el campo en beneficio de los trabajadores y las inversiones en la fundación, ampliación y mejoramiento de fincas rurales entre otras.

Vemos también que hay instituciones en el Derecho Tributario que se apartan sustancialmente de los resultados contables financieros para imponer tributos por encima de las capacidades reales de los contribuyentes como es el caso concreto de la renta presuntiva, puesto que la ley presume que el patrimonio debe producir determinados rendimientos sobre los cuales deben tributar.

Pero la importancia de la contabilidad como fundamento informativo para establecer la ocurrencia del hecho generador y la magnitud de la base gravable, constituye un elemento fundamental e insustituible para el control y vigilancia de los contribuyentes por parte del fisco.

3.3.4. Efectos de la inflación sobre la contabilidad. Una de las características básicas del fenómeno inflacionario es la pérdida del poder adquisitivo de la moneda y, como consecuencia de lo anterior, la pérdida de la homogeneidad en las unidades monetarias de diferentes periodos. Con esto se altera la posibilidad de medición uniforme, principio básico de la contabilidad, al utilizar una sola moneda en cada país, la propia, en la medición de resultados y estados financieros de las empresas.

Ello nos lleva a concluir que la contabilidad tradicional o a costos históricos en Colombia presenta dos (2) grandes problemas que deben corregirse:

- Heterogeneidad de las partidas de los estados financieros.
- El no reconocimiento del resultado por exposición a la inflación en los estados financieros.

3.3.4.1. Heterogeneidad de las partidas de los estados financieros. Este aspecto se puede analizar desde dos puntos de vista: Las partidas que conforman el estado financiero y la comparación año a año de la evolución de una empresa a través de los estados financieros.

Al analizarla considerando las partidas que conforman el estado financiero se concluye que los saldos normalmente no se han originado en la misma época y en consecuencia, en una economía inflacionaria y donde los registros contables se mantienen a precios históricos, difícilmente se podría analizar adecuadamente las relaciones de cada partida dentro de dicho estado financiero.

3.3.4.2. El no reconocimiento del resultado por exposición a la inflación en los estados financieros. En algunos países europeos, Estados Unidos y ciertos países de Suramérica se han venido realizando, desde hace muchos años, diversos estudios de la inflación que de una u otra forma han generado alguna legislación al respecto donde se exige la presentación de estados financieros ajustados por inflación.

En Colombia sólo en los últimos años se ha venido trabajando en este tema y muy específicamente al incorporarse en el original Artículo 72 del Decreto 2160 de 1986, norma que reglamentó la contabilidad mercantil, cuyo

texto decía:

El peso es la unidad de medida para la contabilidad y la información financiera que se desprende de ésta. Por virtud de la inflación deberán presentarse datos o estados financieros suplementarios que reflejen los cambios en el poder adquisitivo de la unidad monetaria, mediante la utilización de métodos de reconocido valor técnico.⁸²

Sin embargo, posteriormente, fue modificado y se eliminó la exigencia de presentar estados financieros ajustados por inflación.

A finales de 1991, el Gobierno Nacional retoma la iniciativa y promulga el Decreto 2912 por el cual se reglamentó el sistema de ajustes integrales por inflación para efectos contables.

3.3.5. Antecedentes de los ajustes por inflación para fines fiscales. Se podría afirmar que en Colombia, las primeras decisiones fiscales sobre ajustes por inflación se adoptaron con base en la Reforma Tributaria de 1974.

Fue entonces cuando se establecieron los siguientes procedimientos que consultaban la evolución de algún índice de precios:

⁸²Decreto 2160 de 1986. Op. Cit. pp 780

- Ajustes a los valores absolutos de las tablas de impuesto de renta y patrimonio, para que los mayores valores por efecto de los aumentos inflacionarios no modificaran los rangos de tributación de los contribuyentes o para fines de tener derecho y obligaciones de diversa índole.

- Ajustes a los costos fiscales de los Activos Fijos, para que en el momento de su venta no se gravara el aumento de valor simplemente inflacionario y la ganancia ocasional correspondiente fuera la diferencia entre el precio de venta y el costo fiscal ajustado.

- Establecimiento de partes no constitutivas de renta en algunas inversiones como las cuentas de ahorro y depósitos del sistema de valor constante - UPAC - a fin de favorecer fiscalmente a los inversionistas o ahorradores de tal sistema.

No obstante lo anterior, el Gobierno Nacional en uso de sus facultades reglamentarias y consciente de que los beneficios de la deducción fiscal correspondiente al ahorro en impuesto por la depreciación del activo (o amortizaciones y agotamientos) eran importantes en las decisiones de inversión de las empresas, previó un sistema de depreciaciones flexibles que "sólo puede ser aplicado para bienes adquiridos con posterioridad al 31 de diciembre

de 1975, en cuotas anuales iguales o desiguales, siempre y cuando no excedan del cuarenta por ciento (40%) del costo o proporcional a los meses de uso⁸³.

Con posterioridad, con la promulgación de la Ley 9 de 1983, se establecieron otros mecanismos equivalentes, tales como:

- Una parte de los rendimientos financieros de inversiones en el sistema de valor constante UPAC no constituye renta ni ganancia ocasional para los ahorradores en tal sistema, con pequeñas diferencias en tratamiento para las sociedades y las personas naturales;
- Disminución de la doble tributación de los accionistas de sociedades anónimas, creándose las figuras de la sociedad anónima abierta y no abierta;
- La ganancia ocasional proveniente de la enajenación de Activos Fijos no será gravada con su correspondiente impuesto, cuando el costo fiscal de los bienes en la fecha de su venta, más el ochenta por ciento de la ganancia ocasional obtenida se invirtieran en la adquisición de otros activos fijos, ensanches industriales o mejoras agropecuarias, suscripción de nuevas emisiones de acciones,

⁸³DECRETO REGLAMENTARIO 1649 de 1976. Artículos 1, 2 y 3.

cuotas o partes de interés social y la transferencia de la ganancia ocasional a la cuenta de capital mediante la emisión de acciones o cuotas de interés social.

En fin, el marco fiscal colombiano ha venido buscando, por medio de diversos instrumentos, varios objetivos económicos de los cuales vale la pena destacar los siguientes:

- No gravar ganancias que corresponden exclusivamente a la variación del poder adquisitivo de la moneda.
- Establecer incentivos para la inversión accionaria y la desconcentración de la propiedad de las empresas.
- Promover la inversión en activos fijos proporcionando la modernización y ensanche del aparato productivo.
- Orientar la captación de recursos del ahorro hacia determinados sectores de la economía.

Otra característica de las anteriores medidas, y de otras como la Ley 75 de 1986 a la cual hacemos posterior referencia, era su enfoque parcial y selectivo. Vale decir, no correspondían a una estructura global del sistema tributario del país frente a la inflación sino únicamente a aspectos parciales del mismo.

Fue a partir de la expedición de la Ley 75 de 1986 que se comenzó a hablar, en forma explícita, de los ajustes inflacionarios, principalmente en materia fiscal.

Las principales características de dicha norma en los aspectos de interés de este escrito, son las siguientes:

- Eliminó totalmente la doble tributación de los accionistas y socios de sociedades.
- Estableció la no deducibilidad del componente inflacionario de los gastos financieros, con un sistema de aplicación progresiva.
- Creó la reserva para congelar, de las utilidades del período, el 70% de la diferencia entre las depreciaciones fiscales y las financieras o comerciales.
- Redujo la tasa de impuesto a la renta de las sociedades anónimas del 40% al 30%.
- Otorgó facultades extraordinarias, entre otras, para los ajustes parciales o totales por inflación.

Seguidamente, con la expedición del Decreto 2687 de 1988, se entró de lleno a reglamentar el manejo inflacionario para fines fiscales, con una interrelación parcial entre la

información fiscal y la comercial. Dicha norma fue modificada posteriormente por el Decreto 1744 del 4 de julio de 1991, cuyo contenido fue derogado en diciembre del mismo año por los Decretos 2911 y 2912, disposiciones éstas que regularon en su orden el manejo fiscal y contable de los ajustes por inflación.

3.3.6. Análisis sobre el tecnicismo o la científicidad en la aplicación de las normas contables y fiscales sobre ajustes por inflación. Para determinar si la contabilidad es una ciencia o una técnica nada mejor que el presente ejercicio analítico de las normas legales que regulan los ajustes por inflación, tanto desde el punto de vista contable como el del fiscal, para lo cual se hará una comparación del contenido de los Decretos 2911 y 2912 de 1991 y en torno a estas disposiciones un enfoque económico de las diferentes opciones que presenta:

- **Aplicación y vigencia.** El sistema de ajustes integrales por inflación tendrá efectos tanto contables como fiscales, conforme a las normas especificadas sobre cada materia. Su vigencia es a partir del año gravable de 1992, ésto es desde el 1 de enero de 1992.

- **Diferencias en materia fiscal y contable.** Los resultados del ajuste correspondiente en materia fiscal y contable pueden diferir dependiendo de las diferencias

entre las bases contables y fiscales. El impuesto diferido originado por las diferencias de carácter temporal se debe registrar en la contabilidad.

- **Objetivos.** El sistema de ajustes integrales pretende que los estados financieros reflejen la situación económica real de las empresas y que el impuesto sobre la renta se establezca sobre las bases reales y equitativas.

- **Base de los ajustes.** Desde el punto de vista contable se toman como base los costos históricos, los cuales tienen similitud con el costo final a 31 de diciembre del año gravable, sin incluir los reajustes fiscales efectuados hasta el 31 de diciembre de 1991.

En base a lo anterior se aprecia que por corresponder al marco conceptual general del sistema, los aspectos generales no presentan diferencias sustanciales y menos aún, controversias que permitan profundidad sobre el tema, excepto, por lo referente a que si se prohíbe la reexpresión de cifras desde el punto de vista contable, se hace nugatorio el objetivo perseguido en el sentido de que los estados financieros reflejen la situación económica real.

3.3.7. Ajustes de los activos movibles. Tanto para determinar el valor fiscal como el contable del costo de

ventas y del inventario final del respectivo año, se deberá ajustar por el PAAG anual, el inventario inicial poseído al comienzo del año o período gravable o del ejercicio anual, registrando tal ajuste como mayor valor del inventario inicial y como contrapartida se deberá registrar un crédito en la cuenta de Corrección Monetaria.

Las compras que se realicen en el año, así como los demás factores que hagan parte del costo de los productos o mercancías, con excepción de aquellos que tengan una forma particular de ajuste, se deberán ajustar por el PAAG mensual acumulado entre el primer día del mes siguiente a aquel en el cual se efectuó la compra, costo o gasto y el 31 de diciembre del respectivo año.

Nótese como de las dos normas se ha producido una sola, que regularia lo fiscal y la parte contable.

Por el hecho de tener los inventarios una influencia definitiva en la determinación de los costos de producción y de ventas, vale la pena resaltar la importancia a los ajustes de estos activos y en especial a los mecanismos utilizados para el efecto. A lo anterior se suma la circunstancia de que las cuentas de inventarios tienen características especiales en las diferentes actividades, tales como rotación, volumen de los inventarios, cantidad de referencias que se manejan, diferentes métodos de costeo

a utilizar, así como los variados, sistemas de valorización de las existencias.

3.3.8. Determinación costo de ventas. Tradicionalmente en Colombia se venía utilizando los métodos de inventarios permanentes e inventarios periódicos para determinar el costo de ventas en las empresas, pero la complejidad en el manejo de negocios de ventas al detal en almacenes por departamentos con grandes volúmenes, hizo necesario acudir a otros métodos como el de control de inventarios a nivel de agrupaciones por márgenes de divisiones más conocido como método "retail".

3.3.9. Valuación de inventarios. Los métodos de valoración o valuación de inventarios tienen una gran importancia en el estudio de los efectos contables y tributarios de la inflación. En Colombia los métodos de valuación de inventarios, generalmente aceptados por la técnica y las costumbres contables, empezaron a cobrar importancia para fines impositivos de renta a partir de la década de los setenta, época coincidente con la explosión inflacionaria. Para ese entonces, pasó a ser importante el uso del LIFO o UEPS, ya que antes no existía mayor preocupación por el problema del incremento en precios.

Para fines impositivos, la Dirección General de Impuestos Nacionales ha definido los conceptos de valuación y los

métodos de valoración de inventarios, así:

"Valuación: Es el método que se elige para imputar los valores de costo unitario al costo de ventas y al inventario, ante diferencias que se presenten o puedan presentarse en el valor de inventarios físicamente homogéneos.

UEPS o LIFO: Indica que las últimas unidades en entrar al inventario son las primeras en salir.

PEPS o FIFO: Indica que las unidades que primero salen del inventario son las que primero entraron.

PROMEDIO: Es la sumatoria del valor de las existencias divididas por el total de unidades en inventario. Cada una se toma por el valor promedio así obtenido".⁹⁴

Los métodos de determinación del costo de ventas mantienen su vigencia dentro del sistema de ajustes integrales. En cambio, con relación a los métodos de valuación, el LIFO o UEPS es cuestionado en su forma más ortodoxa, porque los inventarios finales así valorizados arrojan valores

⁹⁴EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN COLOMBIA. Tomo I. Doctrina Oficial de la Dirección General de Impuestos Nacionales. Bogotá, julio de 1982.

desactualizados, en contraposición a la actualización de los costos de ventas.

Antes de iniciar el estudio sobre la incidencia de las medidas vigentes en esta área, conviene precisar que las normas básicas de contabilidad se mantienen y se deben mantener inalterables, de manera que los ajustes integrales por inflación se apliquen en armonía con dichas normas.

3.3.10. Distribución del ajuste a las Compras e Inventario. Si los objetivos de las normas actuales sobre ajustes integrales por inflación son los de reflejar la situación económica real de las empresas y que el impuesto sobre la renta se establezca sobre bases más reales y equitativas, es conveniente analizar qué ocurre con el ajuste que se hace a las compras y al inventario inicial conforme a lo establecido en los Artículos 13 del Decreto 2911 y 8 del Decreto 2912 de 1991.

Las normas que regulan los ajustes nada dicen sobre la forma de efectuar la redistribución, pero se puede pensar en dos alternativas:

Por proporción: Consiste en efectuar el costo de ventas, con el porcentaje que represente éste en la mercancía disponible.

Por identificación: Consiste en determinar la composición de los costos del Inventario Final para dejar capitalizado el ajuste inflacionario que corresponda a los mismos. Si bien las dos alternativas anteriores serían viables, desde el punto de vista práctico la segunda de ellas resulta extremadamente complicada sobre todo cuando haya

diversidad de artículos en el inventario.⁸⁵

Tomando como base la anterior cita se presenta un ejemplo fundamentado en las siguientes cifras sin ajustar, a junio 30 de 1992:

Mes	Ventas	Compras
Enero	327.000,00	257.000,00
Febrero	398.000,00	536.000,00
Marzo	404.000,00	350.000,00
Abril	360.000,00	280.000,00
Mayo	336.000,00	330.000,00
Junio	375.000,00	372.000,00
Totales	\$2'200.000,00	\$2'125.000,00

Inventario Inicial \$ 565.000,00

Inventario Final 761.000,00

Gastos del periodo 260.000,00

Los índices de ajustes aplicables hasta junio de 1992, son los siguientes:

Diciembre	1,48
Enero	3,34
Febrero	3,34
Marzo	2,25
Abril	2,61

⁸⁵REGIMEN CONTABLE COLOMBIANO. Bogotá: Legis. pp. 266-1.

Mayo 2,15

Acumulado en el semestre 16,1472%

Ajustes al activo movable:

Inventario Inicial \$ 565.000,00 x 16,1472% = \$ 91.232,00

Compras 2'125.000,00 140.469,00

Total Ajustes \$ 231.701,00 =====

Distribución

	Cifras históricas	%	Ajuste	Valores ajustados
Costo de Ventas	\$1'929.000	71,71	166.153	2'095.153
Inventario Final	<u>761.000</u>	<u>28,29</u>	<u>65.548</u>	<u>826.548</u>
	\$2'690.000	100,00%	231.701	2'921.701

Ajuste mensual de ventas:

En consecuencia se tiene un Estado de Perdidas y Ganancias ajustado, antes de determinar el resultado neto por exposición a la inflación en las cuentas no monetarias diferentes a las cuentas de resultado, así:

ESTADO DE PERDIDAS Y GANANCIAS - POR PROPORCION

	Cifras históricas	Ajuste	Valores Ajustados
Ventas	\$2'200.000	143.602	\$2'343.602
Costo de Ventas	<u>1'929.000</u>	166.153	<u>2'095.153</u>
UTILIDAD BRUTA	\$ 271.000		\$ 248.449
- Gastos	<u>260.000</u>	17.040	<u>277.040</u>
Utilidad o pérdidas operacional antes de ajustes	11.000		(28.591)
Corrección Monetaria	<u>-0-</u>		<u>39.591</u>
RESULTADO AJUSTADO	<u>\$11.000</u>		<u>\$ 11.000</u>

Si la anterior empresa registra una rotación de inventarios que equivale a 61.86 días y además no le sigue el juego a la inflación remarcando sus precios de venta al comienzo del mes siguiente, cabe preguntar si la información contable que se genera respecto al inventario final es confiable, objetiva, lógica y razonable? No estaría acaso inflando el valor de su Inventario Final en \$65.548,00.?

A fin de determinar si el estado de resultados anteriormente transcrito refleja la situación real de la empresa y como consecuencia de ello su tributo del impuesto sobre la renta se estaría estableciendo sobre bases equitativas, se presenta una nueva alternativa de redistribución del ajuste, efectuado a las compras y al Inventario Final. Dicha fórmula fue analizada, entre otras y se ha denominado de "anticuación" (o antigüedad de saldos).

Distribución del Ajuste

Determinación de la rotación de inventarios:

$$\frac{\text{Costo de Ventas}}{\text{Inventario Promedio}} = \frac{\$1'929.000}{663.000} = 2,9095 \text{ veces}$$

$$\frac{\text{Período en días}}{\text{Número de veces}} = \frac{180}{2,9095} = 61.86 \text{ días}$$

Como las compras correspondientes al último mes por estar efectuadas a pesos corrientes de la época, no deben ajustarse, quiere decir que el Inventario Final objeto del ajuste fue el adquirido durante los 31,86 días restantes. Como consecuencia de ello se elaboró el siguiente Inventario ajustado:

	Valores históricas	PAAG	Ajuste	Valores ajustados
Compras de junio	372.000		-0-	372.000
Compras de mayo	330.000	2,15	7.095	337.095
Compras de abril	59.000	4,816	2.841	61.841
Total Inventario Final	\$761.000		9.936	770.936
Costo de Ventas	\$1'929.000		221.765	2'150.765
Inventario Final	761.000		9.936	770.936
	\$2'690.000		231.701	2'921.701

ESTADO DE PERDIDAS Y GANANCIAS - METODO DE ANTICUACION

	Cifras históricas	Ajuste	Valores Ajustados
Ventas	\$2'200.000	143.602	\$2'343.602
Costo de Ventas	<u>1'929.000</u>	221.765	<u>2'150.765</u>
UTILIDAD BRUTA EN VENTAS	\$ 271.000		\$ 192.837
- Gastos	<u>260.000</u>	17.040	<u>277.040</u>
Utilidad o pérdidas operacional antes de ajustes	\$ 11.000		(84.203)
Corrección Monetaria	<u>-0-</u>		<u>95.203</u>
RESULTADO AJUSTADO	<u>\$11.000</u>		<u>\$ 11.000</u>

Con esta segunda alternativa del ejemplo se estaría cargando al Inventario Final sólo la suma de \$ 9.936,00 que en estricto derecho y sana lógica es el valor en que realmente debe ajustarse el mencionado inventario.

3.3.11. Ajustes a los otros activos

- **Bienes depreciables.** Tales bienes están definidos tributariamente como "los bienes corporales muebles e inmuebles que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente"⁸⁴.

Desde el punto de vista contable, el Artículo 46 del

⁸⁴ ARTICULO 60 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO.

Decreto Reglamentario 2160 de 1986 los define bajo la denominación de "propiedades, planta y equipo" como los bienes de carácter permanente que posee la empresa para utilizarlos en la producción, administración o prestación de servicios o darlos en arrendamiento, siempre que su vida útil probable exceda de un año.

Como norma general, tanto desde el punto de vista fiscal como contable, dichos bienes tienen una vida útil limitada, razón por la cual debe distribuirse durante ella, tomando como base su vida útil o el periodo estimado en que dichos activos generan ingresos. Este mecanismo que reconoce el desgaste o deterioro normal de los bienes usados en el giro ordinario de los negocios se denomina Depreciación.

El procedimiento de ajuste fiscal y contable para este tipo de activos poco difiere, pues en la práctica el costo fiscal del bien en el último año, excluyendo las valorizaciones fiscales, equivale al costo contable del bien, elemento base para practicar el ajuste. Conforme a las normas el valor así determinado se multiplica por el PAAG, lo cual nos da como resultado el costo ajustado del activo.

Se establece además, que para aquellos activos adquiridos o que se enajenen en el curso de un ejercicio o vigencia fiscal, o para las adiciones o mejoras a los mismos, el

ajuste será proporcional al tiempo de tenencia.

En materia contable, las normas, adicionalmente, hacen las siguientes precisiones:

- Cuando al inicio del ejercicio exista un saldo en la cuenta "Depreciación Diferida", esta cuenta se ajustará por el PAAG, registrando dicho ajuste como un mayor valor de la depreciación diferida y como contrapartida registrando un crédito en la cuenta de Corrección Monetaria. Este crédito se contrarresta fiscalmente con el ajuste que se haga a las depreciaciones acumuladas.

- Cuando las valorizaciones técnicas que tratan los artículos 48 y siguientes al Decreto 2160 de 1986, superen el costo neto del bien ajustado por el PAAG, la diferencia se llevará como Superávit por Valorizaciones.

Dicha diferencia no será tomada como un ingreso ni hará parte del costo para determinar la utilidad en la enajenación del bien, ni tampoco formará parte de su valor para el cálculo de la depreciación.

- Cuando los activos no monetarios una vez ajustados por el PAAG, excedan el valor recuperable de su uso futuro, su valor neto de realización o de mercado, según el caso, deberá efectuar una provisión técnicamente constituida

(Artículo 9° del Decreto 2912 de 1991).

3.3.12. Depreciaciones. Conforme al Artículo 134 del Estatuto Tributario, la depreciación se calcula por el sistema de línea recta, por el de reducción de saldos o por otro sistema de reconocido valor técnico autorizado por el Subdirector de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Nacionales, o su delegado.

Quiere ello decir, que desde el punto de vista impositivo existe una cierta amplitud para utilizar otros sistemas de depreciación analizados y propuestos por doctrinantes de la ciencia contable, tales como el de "unidades de producción" preestablecidas, sumatoria de dígitos de los años, método de reposición, etc., excepto el de tasas variables, circunstancia que permite además de un reconocimiento fiscal y contable de depreciaciones que se acerquen a las circunstancias económicas, plantear una solución al aspecto más preocupante para aquellas empresas con una alta composición de activos no monetarios financiados con pasivos, como es la iliquidez que les puede sobrevenir al atender mayores impuestos de renta durante el tránsito de la legislación fiscal.

A manera de ilustración se presentan diferentes ejercicios que permiten llegar a concluir cuál sería el sistema más adecuado para solucionar el problema planteado:

DATOS: Equipos adquiridos antes de 1991 por valor de \$5'000.000,00 con una depreciación acumulada de \$3'000.000,00. Se toma como base un PAAG de 25% para cada uno de los años siguientes, incluyendo 1992. Vida útil 10 años.

Depreciación fiscal y contable igual:

- Línea recta

	Cifras históricas 1992	1992	Cifras ajustadas 1993	1994	1995
Costo del Activo	5'000.000	6'250.000	7'812.500	9'765.625	12'207.031
Depreciación Acum.	3'000.000	3'750.000	5'468.750	7'812.500	10'986.329
Depreciación del					
Ejercicio	500.000	625.000	781.250	976.562	1'220.704
Valor Neto Libros	1'500.000	1'875.000	1'562.500	976.563	-o-

Como se puede apreciar en los cuatro (4) años restantes de vida útil se hace un reconocimiento o cargo al gasto por depreciación ajustada de \$3'603.516,00, frente a \$2'000.000 que se registrarían con contabilidad a pesos históricos. El 60,97% de la depreciación se recupera en los dos últimos años.

- Dígitos de los años.

	Cifras históricas	Cifras ajustadas			
	1992	1992	1993	1994	1995
Costo del Activo	5'000.000	6'250.000	7'812.500	9'765.625	12'207.031
Depreciación Acum.	3'000.000	3'750.000	6'076.389	8'897.570	11'935.705
Depreciación del Ejercicio	500.000	1'111.111	1'041.667	651.042	271.266
Valor Neto Libros	1'500.000	1'388.889	694.444	217.013	-o-

Con este sistema se alcanza una recuperación por depreciaciones de \$ 3'075.086,00, logrando en los dos primeros años el 70% de dicha cifra.

- Saldos decrecientes

	Cifras históricas	Cifras ajustadas			
	1992	1992	1993	1994	1995
Costo del Activo	5'000.000	6'250.000	7'812.500	9'765.625	12'207.031
Depreciación Acum.	3'000.000	3'750.000	7'187.500	9'609.375	12'167.969
Depreciación del Ejercicio	500.000	2'000.000	500.000	125.000	39.062
Valor Neto Libros	1'500.000	500.000	125.000	31.250	-o-

Con este último sistema se logra una recuperación por depreciaciones de \$2'664.062,00 en los cuatro (4) años

restantes de vida, obteniendo el 93,84% en los dos primeros años.

Ahora bien, teniendo en cuenta los principios de equidad y prudencia contenidos en los Artículos 2° y 10° del Decreto Reglamentario 2160 de 1986 se concluye que de los tres sistemas analizados el que se ajusta más a los problemas de iliquidez, equidad económica y tributaria de la empresa es el de "dígitos de los años".

3.3.13. Acciones y aportes. Conforme a las normas contables estos bienes deben ajustarse por el PAAG, sobre el valor de adquisición, mientras que para fines tributarios se ajustan sobre el costo fiscal sin reajustes anteriores a 1992. Pero como las cifras así ajustadas pueden arrojar valores patrimoniales diferentes de los que resultarían de aplicar las disposiciones tributarias sobre el valor patrimonial de los mismos activos, se podrían presentar dudas para la armonización de otras normas tributarias al respecto, las cuales son eliminadas con la lectura detenida del Artículo 337 del Estatuto Tributario, según el cual, para efectos patrimoniales las acciones y aportes en sociedades y los bienes inmuebles se declaran por el costo fiscal ajustado con el PAAG, sin que la suma resultante exceda el valor intrínseco o valor en bolsa de los aportes o acciones.

En materia contable cuando el costo de estos activos, ajustado por inflación, exceda el valor intrínseco o valor en bolsa debe hacerse una provisión con cargo a los resultados del ejercicio.

3.3.14. Papeles de renta fija. Estos activos, tales como títulos, bonos y demás activos que generan rendimientos financieros no se ajustan por el PAAG sino de acuerdo con su valor financiero al 31 de diciembre del correspondiente ejercicio, incluyendo los intereses o rendimientos acumulados. Los que se coticen en bolsa se declaran por el promedio de las transacciones del último mes del ejercicio gravable.

Es importante destacar que en ningún otro tipo de activo se nota tanto el reconocimiento tributario a la pérdida del valor adquisitivo del patrimonio invertido en éstos, pues si se supone que una sociedad al constituirse con un capital de \$10.000.000 lo coloca en un Certificado de Depósito a Término, a la tasa del 20% anual vencido, mientras termina los estudios necesarios para poner en marcha la empresa y al terminar el año la tasa de inflación llega al 25% se tendría:

	Situación a cifras histó- ricas	Ajuste	Situación Ajustada por inflación
Valor título (A)	10'000.000	2'000.000	12'000.000
Rendimientos financieros (B)	2'000.000	-0-	-0-
Patrimonio invertido en el título (C)	<u>10'000.000</u>	<u>2'500.000</u>	<u>12'500.000</u>
Utilidad o pérdida A + B - C	<u>\$2'000.000</u>		<u>\$(500.000)</u>

3.3.15. Cargos diferidos. Para efectos contables las normas generales al respecto clasifican genéricamente como cargos diferidos todos los costos y gastos que afectan más de un ejercicio.

Desde el punto de vista tributario éstos se califican como "Inversiones Amortizables", las cuales conforme al Artículo 341 del Estatuto Tributario están expresamente señaladas como objeto de ajustes.

Hecha esta aclaración debe interpretarse que los cargos diferidos y los gastos pagados por anticipado se clasifican en monetarios y no monetarios. Como ejemplo de los primeros deben tomarse las compras de papelería, aseo y otros elementos destinados al consumo, que comúnmente se cargan al gasto en la proporción en que son utilizados. Respecto a los segundos pueden mencionarse los arrendamientos, intereses y los seguros pagados por

anticipado.

Su ajuste se efectúa tomando el costo fiscal del bien en el último día del año multiplicándolo por el FAAG anual o por el mensual acumulado, según hubiese permanecido durante todo el año o fuere adquirido en el transcurso del año.

Las amortizaciones acumuladas en caso de existir también serán objeto de ajuste.

3.3.16. Ajuste a los pasivos. El sistema de ajuste a los pasivos no monetarios no difiere del que se ha venido analizando, tanto contablemente como para efectos fiscales. Es decir, a costo histórico. Las deudas en moneda extranjera, las expresadas en UPAC y las que tienen un pacto específico de reajuste, como "salarios mínimos" no sufren variación alguna como tradicionalmente se han venido ajustando.

3.3.17. Ajustes al patrimonio. Conforme a las normas de ajustes por inflación el patrimonio que se debe ajustar, tanto para efectos contables como tributarios, tomando en cada caso las correspondientes bases, es el poseído el primero de enero del correspondiente ejercicio o ciclo fiscal, más los aumentos efectivos y menos las deducciones que hayan tenido lugar dentro del periodo. De esta manera, el ajuste debe revelar la pérdida de la inversión por

inflación, durante el tiempo que estuvo expuesta.

El patrimonio líquido correspondiente a ciertos bienes que no son ajustables tampoco es ajustable.

Los ajustes fiscales del patrimonio líquido aumentan su valor, mientras que los ajustes al patrimonio contable deben registrarse en una cuenta denominada "Revalorización del Patrimonio", en ambos casos con cargo a la cuenta de Corrección Monetaria.

3.3.18. Ajustes en las cuentas de resultado. Para que los Estados de Pérdidas y Ganancias queden expresados en cifras que sean homogéneas, es necesario que los valores que los conforman se expresen en pesos del mes en que se elabora el balance respectivo. Por ello, aunque el ajuste a las cuentas de resultado no afecta la utilidad antes de impuestos, es necesario que las cifras de meses anteriores a dichos balances, que estén expresados en pesos de tales meses, se ajusten en la inflación del respectivo mes.

El ajuste a las cuentas de resultado, como se dijo antes, no genera mayor o menor utilidad neta, puesto que se neutraliza dentro del mismo estado de pérdidas y ganancias. Dicho ajuste simplemente persigue que todas las partidas sean comparables.

Conforme a los Decretos 2911 y 2912 de 1991, los ajustes a estas cuentas deben efectuarse por el PAAG mensual acumulado entre el primer día del mes siguiente a aquel en el cual se realizaron y el 31 de diciembre del respectivo año.

La simple aplicación de las normas sobre ajustes integrales por inflación, contenidas en los Decretos 2911 y 2912 de 1991 concluyen que éstas sólo implementan un sistema de indexación a los Estados Financieros en Colombia.

En consecuencia a fin de alcanzar los objetivos básicos señalados en los mencionados decretos, tales como el buscar que los Estados Financieros tiendan a reflejar la situación económica real de las empresas y que el impuesto sobre la renta se establezca sobre bases más reales y equitativas, se hace necesario reiterar que las normas básicas de contabilidad deben mantenerse inalterables, de manera que los ajustes integrales por inflación se apliquen en armonía con dichas normas. Sólo así y mediante la investigación contable de procedimientos alternos aplicables en desarrollo de la normatividad jurídica puede encontrarse la verdad económica tan deseada.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Del análisis teórico así como de la praxis desarrollados en el presente trabajo, sustentados en las encuestas formuladas a estudiosos de la Teoría Contable en Colombia, se puede concluir:

- La contabilidad es una ciencia cuyo objeto es el conocimiento de la realidad económica en términos cuantitativos, mediante métodos específicos apoyados en bases suficientemente contrastadas, a fin de preparar una información que cubra las necesidades financieras internas y externas y las de planificación y control.

Existe preocupación por parte de los científicos entorno a definir el objeto y campo del conocimiento contable, lo que ha hecho proliferación de diferentes paradigmas en la concepción contable.

- La contabilidad debe calificarse como una ciencia social puesto que sus resultados se refieren a situaciones, hechos, objetos, individuos y relaciones entre ellos,

comprobados por la observación y en general por la investigación.

- La Contaduría Pública es un campo de experimentación que en la actualidad acusa deficiencia de desarrollo teórico y de una práctica apropiada a las necesidades de su medio, lo cual ha permitido la intervención del Estado en su regulación a través de la normatividad jurídica.

- Se ha detectado la ausencia de teorización en el campo contable, siendo un obstáculo para que se le otorgue a la contabilidad el status de CIENCIA, razón por la cual se propone la implementación de la Cátedra de TEORÍA CONTABLE, como paso previo a la investigación por parte de los estudiantes en las universidades. Adicionalmente, se recomienda dar especial atención a la orientación de talleres y laboratorios que se desarrollen en las Facultades de Contaduría a fin de lograr los aportes necesarios en Colombia, que impidan la manipulación que desde el punto de vista jurídico viene haciendo el Gobierno Nacional.

GLOSARIO

ACUCIANTES: Acuciar: estimar, dar prisa, apresurarse, desear con vehemencia.

ANDAMIAJE: Conjunto de conceptos.

APRIORI: Dicese de los conocimientos que son anteriores a la experiencia. Antes de examinar el asunto de que se trata.

ATENUAR: Disminuir. Atenuar la culpa. Minorar o disminuir alguna cosa.

ANTICUACION: Dicese del método contable de manejo y valuación de inventarios teniendo en cuenta la antigüedad con que se ha adquirido la mercancía correspondiente.

AXIOMATICO: Evidente. Conjunto de definiciones, axiomas y postulados en que se basa una teoría científica.

AXIOMA: Proposición tan clara y evidente que no necesita ni puede demostrarse.

BALADI: De poca substancia y aprecio. De clase inferior. De menos valor o aprecio.

COHERENTE: Que se compone de partes unidas armónicamente.

CONGRUENCIA: Conveniencia. Relación lógica, oportunidad.

CONVICCION: Convencimiento.

CONNOTACION: Acción de connotar. Hacer relación. Significar la palabra una idea decisoria junto con la principal.

DEDUCTIVO: Va de lo general a lo particular, comienza con postulados y objetivos y deriva de estos los principios lógicos que se aplican.

- DEMARCACION: Limitación. Territorio demarcado.
- DICOTOMIA: Bifurcarse. División en dos partes.
- DUALIDAD: Condición de reunir dos caracteres un mismo sujeto.
- EMPIRISMO: Procedimiento basado en la práctica o rutina.
- ENTELEQUIA: Cosa que lleva en si el principio de una acción y tiende por si misma a su fin propio. Cosa irreal.
- ENTORNO CONTABLE: Conjunto de rasgos básicos en un sistema contable. Ambiente, lo que rodea.
- EPISTEMOLOGIA: Es la rama de la filosofía que estudia la investigación científica y su producto.
- ESOTERICO: Oculto secreto. Doctrina que los filósofos de la antigüedad no comunicaban sino a cierto número de sus discípulos.
- ESTAMENTOS: Estrato de una sociedad definida por un común estilo de vida o análoga función social.
- EXOGENO: Fuera. Aplicase a las fuerzas que externamente obran sobre algo.
- FACTICO: Perteneciente o relativo a hechos. Basado en hechos o limitado a ellos, en oposición a teórico o imaginario.
- FALIBLE: Que puede engañarse o engañar. Que puede faltar o fallar.
- GENESIS: Conjunto de hechos que concurren en la formación de una cosa, origen o principio.
- INDUCTIVO: De lo particular a lo general.
- INEXPUNABLE: Que no se puede tomar o conquistar a fuerza de armas. Que no se deja vencer ni persuadir.
- INFERIR: Sacar una consecuencia de una cosa. Llevar consigo, ocasionar, conducir a un resultado.
- INFLACION: Aumento generalizado y continuo de los precios de las diferentes mercancías transadas en un país, lo cual implica la pérdida de poder adquisitivo de la moneda local con respecto al conjunto de las mercancías allí comercializadas, esto es, la pérdida de su poder adquisitivo interno.

INHERENTE: Que por su naturaleza está íntimamente unido a una cosa.

HERMENEUTICA: Historia de las ciencias. Arte de interpretar textos para fijar su verdadero sentido y especialmente los textos sagrados.

HETEROGENEIDAD: Calidad de heterogéneo. Compuesto de partes de diversa naturaleza en un todo.

HEURISTICA: Arte de inventar. Investigación de documentos o fuentes históricas.

MUTABILIDAD: Capacidad de sufrir mutaciones.

MUTACION: Cambio.

NUGATORIO: Engañoso. Frustráneo. Que burla la esperanza que se había concebido o el juicio que se tenía hecho.

PARADIGMA: La noción de paradigma abarca el conjunto total de creencias. Valor y técnicas compartidas por los miembros de una comunidad científica.

PERENTORIO: Aplicase al último plazo concedido. Apremiante. Urgente.

PIRRICO: Exito obtenido con excesivas pérdidas.

PRAGMATICO: Que está fundado o que funda las teorías en el estudio de los textos. Referente a la acción.

PRAXIS: Práctica, en oposición a teoría o teórica.

PREMISA: Cada una de las dos primeras proposiciones del silogismo de donde se saca la solución.

PROPUGNA: Propugnar: Defender, amparar.

REFUTACION: Acción de refutar. Prueba o argumento para impugnar las razones del contrario.

REFUTAR: Contradecir, impugnar con argumentos o razones lo que otro asegura.

RELEVANCIA: Calidad o condición de relevante, importancia o significación.

SUBLIME: Elevado en grado sumo, excelso, eminente.

SUBJETIVO: Propio de una persona determinada, individual.

SINUOSO: Tortuoso, poco claro.

TELEOLOGIA: Doctrina filosófica de las causas finales.

TENUE: De poca importancia. Débil, delicado.

TEORIA: Conocimiento especulativo puramente racional, independiente de toda aplicación. Hipótesis cuyas consecuencias se aplican a toda una ciencia o parte de ella.

TORTUOSO: Que da vueltas, rodeos.

BIBLIOGRAFIA

- ARIAS GALICIA, Fernando. Lectura para el curso de Metodología de la investigación. México: Trillas, 1979.
- BAXTER T. William. Inflación efecto y tratamiento contable. México: Mac Graw-Hill, 1979.
- BETANCOURT BUILES, Enrique. Interpretación sobre la Constitucionalidad del Decreto 2911 de 1991, sobre ajustes integrales por inflación. Memorias Décimo Sextas Jornadas de Derecho Tributario. Bogotá, 1992.
- BUNGE, Mario. La investigación Científica. Barcelona: Ariel, 1985.
- CASSANDRO, Pablo Emilio. La inflación monetaria y los balances anuales de las empresas. Revista Dei Dottori Comercia listi. Milán, 1979.
- CORBIN, Donald A. Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable. Ediciones contables y administrativas. S.A. México D.F., 1979.
- CONTABILIDAD COMERCIAL. Anexo: Proyecto sobre libros de Comercio Documento 2 Cámara de Comercio de Bogotá, 1992.
- DECRETO 2160 de 1986. Régimen Contable Colombiano. Legis Editores S.A.
- DECRETOS 2911 y 2912 de 1991. Revista No. 42 del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Febrero de 1992.
- GELLNER, Ernest. El Rango Científico de la Ciencia Social. Revista Internacional de Ciencias Sociales. Vol. 35 No. 4. Paris: UNESCO, Octubre - Diciembre de 1984.
- HENDRIKSEN, Eldon. Teoría de la Contabilidad. México: Unión Tipográfica, 1970.
-

- ICFES. Curso especializado en la Modalidad a Distancia sobre investigación en las Ciencias Sociales. Módulo 1, Teoría. Procesos Editoriales.
- LADRON DE GUEVARA, Laureano. Metodología de la Investigación. Universidad Santo Tomás de Aquino, Bogotá.
- MACHADO RIVERA, Marco Antonio. La contabilidad: Un Ciencia Social. Revista Impuestos. Bogotá, Enero - Febrero de 1991.
- MILLER, Finney. Contabilidad Superior. 2a. Edición. México: Unión Tipográfica Hispano Americana (Uteba).
- MODNITZ, Maurice. Estudios Contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable. Ediciones Contables y Administrativas S.A. México D.F., 1979.
- DROZCO, Guillermo A. Efectos Financieros de los Ajustes por inflación. Talleres Gráficos de la Asociación Bancaria de Colombia, 1990.
- POPPER, Karl R. La Lógica de las Ciencias Sociales. México: Grijalbo, 1978.
- REQUENA RODRIGUEZ, José María. La Homogenización de las Magnitudes en la Ciencia de la Contabilidad. Madrid: Ediciones ICE, 1977.
- RICOEUR, Paul. Corrientes de la Investigación en las Ciencias Sociales. Vol 4. Tecnos: UNESCO, 1982.
- SALMONSON, R.F. Teoría Básica de la Contabilidad Financiera. México Herrero Hermanos.
- TAMAYO Y TAMAYO, Mario. Metodología Formal de la Investigación Científica, Bogotá: Conex, 1987.
- TUA PEREDA, Jorge. La Investigación en Contabilidad: una reflexión personal. II encuentro de Investigación Contable. Bogotá: Fidesc, 1992.
- VALLVERDU, Josep. La contabilidad ante precios cambiantes. Barcelona España: Hispano Europea S.A., 1993.
- VILLAMIL AYALA, Luis Eduardo. Ajustes Integrales por Inflación. Serie de Publicaciones Diario La Tarde. Pereira, 1991.
- WELSCH, Lenn A. Fundamentos de la Contabilidad. México: Hispanoamericana, 1983.

ANEXO 1. ENCUESTA

UNIVERSIDAD SANTO TOMAS DE AQUINO
SECCIONAL BUCARAMANGA
FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA

La Universidad Santo Tomás a través del Centro de Investigación está interesada en desarrollar un estudio que determine las implicaciones de los ajustes por inflación en la teoría contable. Sus valiosos conocimientos y experiencia aportarán de una manera significativa la información requerida para el desarrollo del tema. Agradecemos su colaboración.

DIRIGIDO A: Profesionales especializados en la Teoría Contable

1) Se ha logrado el proceso para demostrar que la contabilidad es una ciencia:

Sí _____ Cuál? _____
No _____

2) La contabilidad es disciplina social? _____

3) Emplea la contabilidad la investigación empírica? _____

4) Está de acuerdo con el siguiente itinerario lógico-deductivo para definir la teoría contable:

Teoría - Principios o normas - Objetivos
____ SI POR QUE _____
____ NO _____

5) Existe diferencia entre regulación contable y teoría contable? _____

6) Qué son los principios de contabilidad? _____

7) Cree usted se han presentado traumas en el enfoque "Contabilidad como ciencia", frente a los ajustes integrales por inflación?

_____ SI POR QUE _____

NO

8) En su opinión son positivos o negativos los efectos que tienen los ajustes por inflación, en la teoría contable?

Figure 1 is a schematic representation of the experimental design. It shows a timeline of the experiment. The timeline starts with a 'Pretest' phase, followed by a 'Main Experiment' phase. The Main Experiment is divided into two parts: 'Part 1' and 'Part 2'. Part 1 involves a 'Pretest' and a 'Main Experiment' with 'Condition 1' and 'Condition 2'. Part 2 involves a 'Pretest' and a 'Main Experiment' with 'Condition 1' and 'Condition 2'. The timeline ends with a 'Posttest' phase.